جامعة طنطا
كلية التجارة
الدراسات العليا والبحوث
قسم المحاسبة والمراجعة

أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة

رسالة
للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة
" تخصص مراجعة "

مقدمة من
محمد أحمد محمد عاصم

إشراف

الأستاذ الدكتور
محمد يوسف سالم
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة طنطا

الدكتور
محمد محمود صابر
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة طنطا

٢٠٠٠

بسم الله الرحمن الرحيم

" ربنا آتنا من لدنك رحمة وهيئ لنا
من أمرنا رشدا "

صدق الله العظيم

(سورة الكهف آيه ١٠)

الشكر والتقدير

الحمدلله نحمده حمداً مباركاً طيباً كما ينبغى لجلال وجهه وعظيم سلطانه الذى أكرمنا بعلمه وأنعم علينا بنعمته . وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له وأشهد أن محمداً عبده ورسوله خير معلم لخير أمة أخرجت للناس .

ثم أما بعد

فإن الباحث يتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل لكل من ساهم فى إعداد هذا البحث . ويذكر الباحث على وجه الخصوص :

الأستاذ الدكتور/ محمد يوسف سالم أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية لإشرافه على هذا البحث ولكرمه الوافر وصبره وسعة صدره مع الباحث وتوجيهاته وإرشاداته خلال فترة إعداد الرسالة والتى كان لها الأثر فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها فجزاه الله خيراً على ذلك .

والدكتور/ محمد محمود صابر مدرس المحاسبة والمراجعة بالكلية على ما قدمه للباحث من عون صادق وعلم نافع ووقت طويل ومجهود شاق وما أبداه من نصائح وإرشادات وملاحظات كان لها عظيم الأثر فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها فجزاه الله خيراً على ذلك .

والأستاذ الدكتور/ على السعيد سنون أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية على قبول سيادته رئاسة لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعتبره الباحث اثراءاً للبحث وتشريفاً فجزاه الله خير الجزاء .

والأستاذ الدكتور/ أحمد حسين على حسين أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة الاسكندرية لقبول سيادته الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعتبره الباحث مساهمة من سيادته للاستفادة من علمه وآرائه فجزاه الله خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير لكل من ساهم فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها .

وآخر دعوانا أن الحمدلله رب العالمين

الباحث

إهـــداء

إلى أبى وأمى

عرفانا وتقديرا للجميل

ولما قدماه ومازالا يقدماه

الشكر والتقدير

الحمدلله نحمده حمداً مباركاً طيباً كما ينبغى لجلال وجهه وعظيم سلطانه الذى أكرمنا بعلمه وأنعم علينا بنعمته . وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له وأشهد أن محمداً عبده ورسوله خير معلم لخير أمة أخرجت للناس .

ثم أما بعد

فإن الباحث يتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل لكل من ساهم فى إعداد هذا البحث . ويذكر الباحث على وجه الخصوص :

الأستاذ الدكتور/ محمد يوسف سالم أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية لإشرافه على هذا البحث ولكرمه الوافر وصبره وسعة صدره مع الباحث وتوجيهاته وإرشاداته خلال فترة إعداد الرسالة والتى كان لها الأثر فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها فجزاه الله خيراً على ذلك .

والدكتور/ محمد محمود صابر مدرس المحاسبة والمراجعة بالكلية على ما قدمه للباحث من عون صادق وعلم نافع ووقت طويل ومجهود شاق وما أبداه من نصائح وإرشادات وملاحظات كان لها عظيم الأثر فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها فجزاه الله خيراً على ذلك .

والأستاذ الدكتور/ على السعيد سنون أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية على قبول سيادته رئاسة لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعتبره الباحث اثراءاً للبحث وتشريفاً فجزاه الله خير الجزاء .

والأستاذ الدكتور/ أحمد حسين على حسين أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة الاسكندرية لقبول سيادته الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعتبره الباحث مساهمة من سيادته للاستفادة من علمه وآرائه فجزاه الله خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير لكل من ساهم فى إظهار البحث على صورته التى هو عليها .

وآخر دعوانا أن الحمدلله رب العالمين

الباحث

لجنة الحكم والمناقشة

الأستاذ الدكتور/ على السعيد سنون **عضواً ورئيساً**

أستاذ المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة – جامعة طنطا

الأستاذ الدكتور/ محمد يوسف سالم **مشرفاً وعضواً**

أستاذ المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة – جامعة طنطا

الاستاذ الدكتور/ أحمد حسين على حسين **عضواً من الخارج**

أستاذ المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة – جامعة الاسكندرية

محتويات البحث

الموضـــــوع	رقم الصفحه
التمهيد : مقدمة البحث	
١ – طبيعة المشكلة	ب
٢ – أهداف البحث	حـ
٣ – أهمية الدراسة	حـ
٤ – منهج البحث	حـ
٥ – فروض الدراسة	د
٦ – حدود البحث	د
٧ – خطة البحث	هـ
الفصل الأول	
ماهية عقود أتعاب المراجعة والدراسات المتعلقة بها	
مقدمه	٢
المبحث الأول : الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث	
مقدمه	٣
١–١–١ : دراسة Margheim and Kelley 1987	٤
١–١–٢ : دراسة Palmorse 1989	٦
١–١–٣ : دراسة Margheim and Kelley 1992	٩
١–١–٤ : التقويم	١٢
المبحث الثانى : تحليل أتعاب عملية المراجعة	
مقدمه	١٥
١–٢–١ : أتعاب المراجعة كإحدى المشاكل المهنية	١٦
١–٢–٢ : دراسة تحليلية للتشريعات المرتبطة بأتعاب المراجعة	٢٢
١–٢–٣ : العوامل المؤثرة والمحددة لأتعاب المراجعة	٢٧

تابع المحتويات

رقم الصفحه	الموضـــــوع
	المبحث الثالث : دراسة تحليلية لأنواع عقود أتعاب المراجعة
٣١	مقدمه
٣٢	١-٣-١ : الطلب على عقود أتعاب المراجعة
٣٦	١-٣-٢ : ماهية عقود الأتعاب الثابتة
٤٠	١-٣-٣ : ماهية عقود استرداد التكلفة
٤٨	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثانى
	التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة بغرض اشتقاق متغيرات يمكن إخضاعها للفحص الميدانى
٥٠	**مقدمه**
	المبحث الأول : إجراءات عملية المراجعة
٥١	مقدمه
٥٢	٢-١-١ : فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية
٥٤	٢-١-٢ : تخطيط عملية المراجعة
٥٤	٢-١-٣ : الحصول على القدر الكافى من أدلة الإثبات
٥٦	٢-١-٤ : إصدار تقرير المراجعة
٥٦	٢-١-٥ : موضوعات هامة تؤثر فى إجراءات عملية المراجعة
	المبحث الثانى : نتائج أداء عملية المراجعة
٦٠	مقدمه
٦١	٢-٢-١ : إيرادات مكتب المحاسبة والمراجعة

تابع المحتويات

الموضـــــــوع	رقم الصفحه
٢-٢-٢ : السمعة المهنية لمكتب المحاسبة والمراجعة	٦٢
٢-٢-٣ : جودة عملية المراجعة	٦٣
المبحث الثالث : سلوك المراجع	
مقدمه	٦٦
٢-٣-١ : الدافعية والرضا الوظيفى	٦٧
٢-٣-٢ : التدريب أثناء العمل	٦٩
٢-٣-٣ : الخبرة المهنية	٧٢
٢-٣-٤ : إدراك المراجع لدوره	٧٥
المبحث الرابع : العلاقة بين المراجع والعميل	
مقدمه	٧٨
٢-٤-١ : مظاهر التعاون وأساليب تحسين العلاقة بين المراجع والعميل	٧٩
٢-٤-٢ : توازن العلاقة بين المراجع والعميل	٨١
٢-٤-٣ : العوامل التى تؤدى إلى انهاء العلاقة بين المراجع والعميل	٨٣
خلاصة الفصل الثانى	٨٥
الفصل الثالث	
الدراسة التطبيقية	
مقدمه	٨٨
٣-١ : تصميم الدراسة التطبيقية	٨٩

تابع المحتويات

الموضــــــوع	رقم الصفحه
٣-٢ : الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة التطبيقية	٩١
٣-٣ : نتائج الدراسة التطبيقية	٩٦
٣-٤ : أفضلية عقود استرداد التكلفة على عقود الأتعاب الثابتة	١١٨
خلاصة الفصل الثالث	١٢٠
الفصل الرابع	
خلاصة البحث والنتائج والتوصيات	
مقدمه	١٢٢
٤-١ : خلاصة البحث	١٢٣
٤-٢ : نتائج البحث	١٢٥
٤-٣ : توصيات البحث	١٢٦
مراجع البحث	
أولاً : مراجع باللغة العربية	١٢٨
ثانياً : مراجع باللغة الانجليزية	١٣٤
الملاحــــق	
الملحق رقم (١)	١
الملحق رقم (٢)	٩
الملحق رقم (٣)	١١
الملحق رقم (٤)	١٦

فهرست الجداول

رقم الجدول	البيـــــان	رقم الصفحه
١-١	ملخص الدراسات المرتبطة بالمفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .	١٤
١-٢	النسب المتوسطة للتحاسب على أساس عقود الأتعاب الثابتة أو عقود استرداد التكلفة .	٣٣
١-٣	عدد ونسبة مفردات العينة التى تستخدم عقداً معيناً فى السوق المصرية عند التعاقد مع العميل لأول مره .	٣٥
١-٤	عدد ونسبة مفردات العينة التى تستخدم عقداً معيناً فى السوق المصرية عندما يكون التعاقد مستمراً مع العميل .	٣٥
١-٥	عدد ونسبة مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير عامل معين فى تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .	٤١
١-٦	شكل فاتورة الأتعاب فى ظل عقود استرداد التكلفة .	٤٤
١-٧	مقارنة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة.	٤٧
٢-١	أبعاد عملية المراجعة ومتغيراتها التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى .	٨٦
٣-١	عدد ونسبة مفردات العينة طبقاً لنوع المسجلين بالجمعية.	٨٩
٣-٢	عدد ونسبة مفردات العينة طبقاً لحجم مكتب المراجعة .	٩٠
٣-٣	عدد ونسبة الاستمارات الموزعه والمسترده والمستبعده وعينة البحث النهائية .	٩١
٣-٤	نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بإجراءات عملية المراجعة.	٩٦

تابع فهرست الجداول

رقم الجدول	البيـــــــان	رقم الصفحه
٣-٥	نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة.	١٠١
٣-٦	نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع .	١٠٦
٣-٧	نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل .	١١٢
٣-٨	ترتيب المتغيرات حسب درجة التأثير ونوعه .	١١٧
٣-٤ً	عدد مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بإجراءات عملية المراجعة (ملحق رقم ٤) .	١٦
٣-٥ً	عدد مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة (ملحق رقم ٤) .	٢٨
٣-٦ً	عدد مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع (ملحق رقم ٤) .	٢٩
٣-٧ً	عدد مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل (ملحق رقم ٤)	٣٠

التمهيد

مقدمة البحث

مقدمة البحث

١ – طبيعة المشكلة :

منذ فترة ليست بالقصيرة زاد اهتمام المراجعين بموضوع أتعاب المراجعة نتيجة للطلب المتزايد على خدمات المراجعة ، ورغم صدور العديد من القوانين المنظمة للمهنة فى معظم دول العالم بشأن أتعاب المراجعة إلا أن الأمر الذى لم تتناوله هذه القوانين هو الأسس الواجبة الاتباع عند تحديد قيمة الأتعاب على الرغم مما لهذا الأمر من أهمية فى تسهيل دور العميل والمراجع عند تحديد قيمة الأتعاب العادلة وتقدير مدى كفايتها إذا ما نشأ خلاف بينهما .

من هذا المنطلق بدت فى الأفق الحاجة إلى دراسات وأبحاث لوضع ضوابط لهذه المشكلة، ونتيجة للجهود المبذولة فى هذا الاتجاه صدرت بالفعل مجموعة من الدراسات تتناول بالبحث والتحليل العوامل التى تؤثر فى تحديد الأتعاب مثل حجم المنشأة محل المراجعة ، مدى تعقيد عملية المراجعة ، حجم مكتب المراجعة ... الخ وذلك فى محاولة لوضع معايير واضحة لتحديد الأتعاب العادلة .

ورغم كثرة الدراسات المتعلقة بالعوامل المؤثرة فى أتعاب المراجعة إلا أن هناك عاملاً لم تهتم به هذه الدراسات ألا وهو نوع عقد المراجعة ، وتنبع أهمية دراسة هذا العامل ليس من تأثيره المتوقع والمحتمل على الأتعاب فقط ، بل للآثار المتوقعة والمحتملة له على كل عملية المراجعة .

ولقد تراءى للباحث أن الفكر المحاسبى المتعلق بموضوع أثر نوع عقد المراجعة (عقود الأتعاب الثابتة أو عقود استرداد التكلفة) على عملية المراجعة يكاد يكون نادراً . ويعتقد الباحث أنه ربما يكون قد حان الوقت للأهتمام بهذا الموضوع ، فإذا كانت المراجعة تمثل المصدر الرئيسى لإيرادات مكتب المراجعة فإن المنشآت محل المراجعة تحاول دائماً تخفيض هذه الأتعاب وذلك لأنها ترى أن الأتعاب المتوقعة تمثل عبئاً مالياً لا يدر المنفعة المتوقعة منها وبالتالى تلجأ الى عقد المراجعة الذى يحقق دالة منفعتها وهو تخفيض أتعاب المراجعة دون النظر الى أثر ذلك على عملية المراجعة .

والسؤال الذى يطرحه الباحث هو :

هل التحول عن عقود الأتعاب الثابتة الى عقود استرداد التكلفة يؤثر فعلاً على عملية المراجعة؟

وتساعد الإجابة على هذا السؤال فى تحديد ما إذا كانت عقود المراجعة تؤثر فى أتعاب المراجعة ، وتحديد ما إذا كانت عقود المراجعة تؤدى إلى اختلالات وظيفية محتملة فى العلاقات مع العملاء ، وحوافز فريق العمل ، والرضا الوظيفى، وجودة عملية المراجعة ، وبالتالى اختيار أفضل نوع عقد مراجعة بحيث تتحقق أعلى منفعة لمكاتب المراجعة والمنشآت محل المراجعة إذا ما كان هناك تأثير لنوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

٢ – أهداف البحث :

١ – تقديم تحليل نظرى لأتعاب المراجعة ومدى الاهتمام بعامل نوع عقد المراجعة .

٢ – تقديم تحليل نظرى لعقود الاتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

٣ – تقديم تحليل نظرى لأبعاد عملية المراجعة لاشتقاق المتغيرات التى يمكن اخضاعها للفحص الميدانى .

٤ – تحديد أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

٥ – تحديد أفضل نوع مراجعة وأسباب التفضيل إذا ما كان هناك تأثير لنوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

٣ – أهمية الدراسة :

أولاً : الأهمية العلمية :

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث فى :

أ – الاهتمام والتركيز على عامل جديد وهو نوع عقد المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة وهذا العامل لم تهتم به الدراسات المتعلقة بأتعاب المراجعة .

ب – الاهتمام بأثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة وخاصة أن الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع قليلة ومتفرقة .

ثانياً : الأهمية العملية :

يمثل هذا البحث محاولة لمساعدة مكاتب المراجعة لاختيار عقد المراجعة الذى يؤدى إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة وذلك من خلال توضيح أفضلية نوع عقد مراجعة على الآخر.

٤ – منهج البحث :

يقوم هذا البحث أساساً على المنهج الاستقرائى والمنهج الاستنباطى ، ولذا يتكون منهج البحث من العناصر التالية :

(١) الدراسة النظرية :

اعتمد الباحث فى هذا الجزء على استقراء المراجع العلمية المرتبطة بموضوع البحث ، وذلك بغرض عرض ماهية عقود أتعاب المراجعة والدراسات المرتبطة بها ثم التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة بغرض استنباط متغيرات يمكن أخضاعها للفحص الميدانى .

(٢) الدراسة التطبيقية :

ويهدف الباحث من هذا الجزء الى اختبار أثر نوع عقد المراجعة على كل متغير من المتغيرات التى تم اشتقاقها من خلال التحليل النظرى لكل بعد من أبعاد عملية المراجعة ، وقد حدد الباحث فى هذا الجزء :

أولاً : عينة البحث :

تشمل عينة البحث أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية كممثلين لمجتمع مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية .

ثانياً : طريقة جمع البيانات وتحليلها :

تم تجميع البيانات عن طريق قائمة الاستقصاء . واستخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات التى سوف يتم الحصول عليها :

١ – اختبار كا^{٢} Chi-Square Test

٢ – اختبارات ذات الحدين Binomial Tests

٣ – مقياس ليكرت

٥ – فروض الدراسة :

الفرض العدمى :

ف. : لا يوجد تأثير لنوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

الفرض البديل :

ف$_{١}$: يوجد تأثير لنوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

وتم اختبار هذا الفرض من خلال اشتقاق متغيرات الدراسة فى الفصل الثانى وإخضاعها للفحص الميدانى .

٦ – حدود البحث :

١ – يقصد الباحث بأثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة هو أثر كل نوع من نوعى عقود المراجعة على عملية مراجعة القوائم المالية فقط (أى أن البحث ليس له أى علاقة بتقديم

الخدمات الاستشارية للأدارة) .

٢ – سوف يعتمد الباحث على تشريعات أتعاب عملية المراجعة فى البيئة المصرية فقط [قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ – دستور مهنة المحاسبة والمراجعة – الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة] ، ولن يتطرق البحث لتشريعات أى دولة أخرى .

٧ – خطة البحث :

تنقسم هذه الدراسة الى أربعة فصول هى كالتالى :

الفصل الأول : ماهية عقود أتعاب المراجعة والدراسات المتعلقة بها .

المبحث الأول : الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .

المبحث الثانى : تحليل نظرى لأتعاب المراجعة .

المبحث الثالث : تحليل نظرى لعقود أتعاب المراجعة .

الفصل الثانى : تحليل نظرى لأبعاد عملية المراجعة بغرض اشتقاق متغيرات يمكن إخضاعها للفحص الميدانى .

المبحث الأول : إجراءات عملية المراجعة .

المبحث الثانى : نتائج أداء عملية المراجعة .

المبحث الثالث : سلوك المراجع .

المبحث الرابع : العلاقة بين المراجع والعميل .

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية .

الفصل الرابع : خلاصة البحث والنتائج والتوصيات .

الفصل الأول

ماهية عقود أتعاب المراجعة والدراسات المتعلقة بها

الفصل الأول

ماهية عقود أتعاب المراجعة
والدراسات المتعلقة بها

مقدمه

يهدف هذا الفصل إلى تقديم تحليل لمحددات أتعاب المراجعة ، وإظهار مدى الإهتمام بعامل عقود أتعاب المراجعة ، ثم تقديم تحليل نظرى لعقود أتعاب المراجعة [عقود الأتعاب الثابتة – عقود استرداد التكلفة] مع عقد مقارنة بينهما ، وكذلك استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بالمفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

ومما سبق ، فإن هذا الفصل ينقسم الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .

المبحث الثانى : تحليل أتعاب عملية المراجعة .

المبحث الثالث : دراسة تحليلية لأنوا ع عقود أتعاب المراجعة .

خلاصة الفصل الأول .

المبحث الأول
الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

مقدمه:

يهدف هذا المبحث إلى استعراض الدراسات السابقة التى تتعلق ببيان أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة والنتائج التى تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسات .

وتوجد فى الكتابات المحاسبية أبحاث قليلة ومتفرقة تختص بهذا النوع من الدراسة مما يجعل هناك حاجة ماسه للبحث فى أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

وبناء على ماتقدم ؛ فإن هذا المبحث ينقسم إلى الأجزاء التالية :

١-١-١ : دراسة Margheim and Kelley 1987

١-١-٢ : دراسة Palmorse 1989

١-١-٣ : دراسة Margheim and Kelley 1992

١-١-٤ : التقويم .

١-١-١ : دراسة [١] Margheim and Kelley 1987

كان من دوافع هذه الدراسة هو أن تخفيض وقت المراجعة وإعلان انتهاء عملية المراجعة قبل إتمام خطواتها قد أصبحا من الممارسات الشائعة فى المهنة ، وتعتبر هذه الممارسات اختلالات وظيفية فى سلوك المراجع .

وبناء عليه ، فقد قام الباحثان باختبار تأثير عقود أتعاب المراجعة (عقود الأتعاب الثابتة بالمقارنة مع عقود الأتعاب الأخرى) على سلوك المراجع . وقد اختبرت الدراسة الفرضين التاليين :

الفرض الأول :

حجم ساعات المراجعة المخفضة سوف يكون واحداً فى عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الثابتة بالمقارنة مع عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الأخرى .

الفرض الثانى :

التكرار فى استخدام وسائل تخفيض جودة المراجعة سوف يكون واحداً فى عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الثابتة بالمقارنة مع عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الأخرى .

وتتمثل وسائل تخفيض جودة عملية المراجعة فى :

١ – إعلان انتهاء عملية المراجعة رغم عدم اجراء خطوة واحدة على الأقل من خطوات برنامج المراجعة .

٢ – التخفيض فى حجم العمل الذى يؤدى فى إحدى خطوات عملية المراجعة عن حجم العمل المعقول والمتوقع من المراجع فى هذه الخطوة .

٣ – إهمال البحث عن أحد المبادئ المحاسبية .

٤ – مراجعة سطحية لمستندات العميل .

---

(1) Margheim, L. and T. Kelley, " The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts, " Advances in Accounting (Volume 5, 1987), pp. 221-233 .

٥ – قبول تفسيرات ضعيفة من العمل .

وقد وافق على الاشتراك فى الدراسة مكتبان من مكاتب شركة من الشركات الثمانية الكبار (الآن الستة الكبار) بالإضافة إلى مكتب آخر من مكاتب شركة أخرى من الشركات الثمانية الكبار .

واشتملت العينة على دراسة ٨١ عملية مراجعة تمت بين شهرى سبتمبر ونوفمبر ، وقد أرسل الباحثان قوائم استقصاء الى المراجعين المساعدين والمراجعين الأوائل (الأول) الذين قاموا بهذه العمليات .

وقد استلم الباحثان ١٠٨ استجابة من المراجعين المساعدين و ٨٦ استجابة من المراجعين الأول .

وكانت نتائج الدراسة كالتالى :

١ – توصلت الدراسة إلى أن المراجعين يخفضون وقت المراجعة بنسبة ٣ر٣٪ فى المتوسط من إجمالى ساعات المراجعة فى كل عملية مراجعة وأن نسبة المراجعين الذين خفضوا وقت المراجعة ساعة واحدة على الأقل حوالى ٥١٪ من إجمالى المراجعين .

٢ – توصلت الدراسة أيضاً إلى أن من ٩٪ إلى ٣٤٪ من إجمالى المراجعين قد قاموا بتكرار مختلف وسائل تخفيض جودة عملية المراجعة فى عمليات المراجعة المحددة الخاضعة للدراسة .

٣ – رفض الفرض الأول ، حيث إن نسبة الوقت المخفض فى عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الثابتة هى ٩ر٤٪ بينما نسبة الوقت المخفض فى عمليات المراجعة التى استخدمت عقود الأتعاب الأخرى هى ٢٪ وهذا يدل على أن حجم التخفيض في وقت المراجعة بواسطة المراجعين الذين يستخدمون عقود الأتعاب الثابتة أكبر من حجم التخفيض بواسطة المراجعين الذين يستخدمون عقود الأتعاب الأخرى .

٤ – قبول الفرض الثانى ، وبالرغم من أن نسبة المراجعين الذين يعملون فى عمليات مراجعة استخدمت عقود الأتعاب الثابتة يكررون وسائل تخفيض جودة المراجعة بدرجة أكبر من المراجعين الذين يعملون فى عمليات مراجعة استخدمت عقود الأتعاب الأخرى إلا أن هذه الاختلافات غير معنوية إحصائياً .

وقد سمح مكتب واحد من الثلاث مكاتب المشتركة فى الدراسة للباحثين بالاتصال بالمراجعين العاملين فى المكتب تليفونياً للتعرف على استجاباتهم اللفظية لأسئلة مماثلة سئلت فى قائمة الاستقصاء المكتوبة .

وأشارت نتائج إعادة الاختبار أن المراجعين أعطوا استجابات متناسقة مع نتائج قوائم الاستقصاء ، وهذه النتيجة تضيف مصداقية على استجابات قوائم الاستقصاء ونتائج اختبارات الفروض .

١-١-٢ : دراسة [١] Palmorse 1989

وقد قامت هذه الدراسة على فحص العلاقة بين نوع عقد المراجعة وبين الأتعاب وساعات العمل وبدراسة الشروط والظروف المحيطة بأختيار عقود الأتعاب الثابتة Fixed Fee Contract وعقود استرداد التكلفة Cost-Reimbursement Contract فى سوق المراجعة .

وبناء عليه ، فإن هذه الدراسة اختبرت الفرضين التاليين مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة .

الفرض الأول :

لا يوجد اختلاف فى أتعاب المراجعة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

الفرض الثانى :

لا يوجد اختلاف فى ساعات المراجعة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

والعوامل التى يجب أن تبقى ثابتة عند اختبار الفرضين السابقين هى :

(١) جودة عملية المراجعة :

قد يؤثر الطلب والعرض على جودة عملية المراجعة على أختيار نوع عقد المراجعة ، لذلك فسوف ينقسم هذا العامل إلى متغيرين :

- نوع المراجع [الثمانية الكبار أو غير الثمانية الكبار]

[يتعلق هذا المتغير بجانب العرض]

(1) Palmorse, Z.V., " The Relation of Audit Contract Type to Audit Fee and Hours," The Accounting Review (July 1989), pp. 488-499 .

- نوع ملكية المنشأة محل المراجعة [شركة مساهمة أو شركة أشخاص]

[يتعلق هذا المتغير بجانب الطلب]

(٢) توقيت أداء عملية المراجعة :

قد يؤثر توقيت أداء عملية المراجعة فى اختيار نوع عقد المراجعة ، لذلك ينقسم هذا المتغير إلى :

فترة انشغال المراجعين أو فترة عدم انشغال المراجعين .

(٣) طول مدة العلاقة بين العميل والمراجع :

قد يؤثر طول مدة العلاقة بين العميل والمراجع على اختيار نوع عقد المراجعة ، لذلك ينقسم هذا المتغير إلى :

تعاقد لأول مرة أو تعاقد مستمر .

وسبب بقاء هذه العوامل ثابتة عند اختبار الفرضين هو أن نوع عقد المراجعة والأتعاب المتوقعة وساعات المراجعة المتوقعة تتحدد معاً بطريقة مشتركة وهذا التحديد ربما يتأثر بالعوامل السابقة ، ولأن غرض البحث هو فحص العلاقة بين نوع عقد المراجعة وبين الأتعاب وساعات المراجعة لزم ثبات هذه العوامل وعزلها عند إجراء هذا الفحص ، ورغم عزل هذه العوامل إلا أن الباحثة قد أجرت جزءاً مستقلاً من اختباراتها لدراسة مدى تأثير هذه العوامل فى اختيار نوع العقد .

وقد استخدمت الباحثة عينة مكونة من ٣٦١ شركة أصدرت تقارير مالية تمت مراجعتها .

والبيانات تم الحصول عليها من خلال قوائم استقصاء أرسلت إلى أفراد فى هذه الشركات على معرفة بالتعاقدات وكيفية إتمامها مثل نائب المدير المالى والمراقب المالى ، وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية :

أ - بالنسبة لفروض الدراسة :

١ - رفض الفرض الأول حيث إن عقود الأتعاب الثابتة تؤدى إلى انخفاض معنوى فى أتعاب المراجعة عن عقود استرداد التكلفة .

٢ – قبول الفرض الثانى حيث إن ساعات المراجعة لاتتأثر بنوع عقد المراجعة .

ب – بالنسبة لتأثير العوامل الأخرى فى اختيار نوع العقد :

١ – نوع شركة المراجعة (الثمانية الكبار أو غير الثمانية الكبار) لا يؤثر فى اختيار عقد المراجعة .

٢ – نوع ملكية المنشأة (شركة مساهمة أو شركة أشخاص) لا يؤثر فى اختيار عقد المراجعة .

٣ – توقيت أداء عملية المراجعة (فترة انشغال المراجعين أو فترة عدم انشغال المراجعين) لايؤثر فى اختيار عقد المراجعة .

٤ – أما عن طول مدة العلاقة بين العميل والمراجع فقد تم إجراء اختبار منفصل لها فقد لوحظ أن عقود الأتعاب الثابتة أكثر استخداماً فى السنوات الأولى للعلاقة بين العميل والمراجع ، ولوحظ أيضاً وجود أدلة على وجود سلوك تخفيض الأتعاب فى السنوات الأولى للعلاقة بين العميل والمراجع ، وهذا الأمر أدى إلى تساؤل الباحثة التالى :

هل الأتعاب المنخفضة لعقود الأتعاب الثابتة تكون بسبب التفرد السعرى فى السنوات الأولى لعلاقة المراجع بالعميل ؟

وقد توصلت الباحثة إلى أن أتعاب المراجعة المنخفضة لعقود الأتعاب الثابتة لا تعود الى التفرد السعرى للتعاقدات الأولى ، بمعنى آخر أن أى تفرد سعرى فى التعاقدات الأولى (سلوك تخفيض الأتعاب) لايفسر تخفيض الأتعاب بسبب عقود الأتعاب الثابتة .

أى أن طول مدة العلاقة بين المراجع والعميل لاتؤثر فى اختيار نوع العقد .

١ـ ١ـ٣ : دراسة [(١)] Margheim and Kelley 1992

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة على الأبعاد التالية :

١ – إجراءات المراجعة Audit Procedures

٢ – سلوك المراجع المساعد Staff Auditor Behavior

٣ – سلوك العميل وعلاقته بمنشأة المراجعة

Client Behavior and Client / CPA Firm Relations

٤ – عملية المراجعة ككل Overall Audit Engagement

وقد مسحت هذه الدراسة آراء شركاء المراجعة الذين يعملون فى شركات المحاسبة الستة الكبار Big-Six .

وتتكون العينة من ٢٠٣ شريكاً لهم خبرة حوالى ٢٠ سنة فى مجال المحاسبة بالإضافة إلى أنهم يشاركون فى وضع أتعاب المراجعة منذ حوالى ١٣ سنة فى المتوسط وحالياً يضعون أتعاب المراجعة لحوالى ٢١ عميلاً سنوياً . واستخدمت قوائم الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات. وكانت نتائج الدراسة كالتالى :

١ – بالنسبة لإجراءات المراجعة :

توصلت الدراسة إلى مايلى :

أ – حوالى ٨٧٪ من شركاء المراجعة يؤمنون بأن المراجعين الداخليين فى المنشأة محل المراجعة يجب أن يقوموا بأداء أعمال مراجعة أكثر فى عقود الأتعاب الثابتة عنها فى عقود استرداد التكلفة .

ب – وقد أشار ٧٠٪ من شركاء المراجعة الى أنه يوجد نقص فى حجم العمل المؤدى فى مناطق المراجعة ذات الخطر المنخفض عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

---

(1) Margheim, L. and T. Kelley, " The Perceived Effects of Fixed Fee Audit Billing Arrangements, " Accounting Horizons (December 1992) , pp. 62-75 .

حـ - وأشار شركاء المراجعة أيضاً الى أنه يوجد اتجاه لتخفيض موازنة وقت المراجعة عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

د - وقد أشار ٧٥٪ من الشركاء إلى أن أحجام عينات المراجعة وحجم العمل المؤدى فى مناطق المراجعة ذات الخطر المرتفع لن يتغير نتيجة استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

٢ - بالنسبة لسلوك المراجع المساعد :

توصلت الدراسة إلى مايلى :

أ - حوالى ٧٠٪ من شركاء المراجعة يؤمنون بأن المراجعين المساعدين سوف يشعرون بضغط موازنة الوقت عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

ب - حوالى ٤٠٪ من الشركاء أشاروا إلى أن المراجعين المساعدين يشعرون بنقص فى الرضا عن عملهم بالتناسب مع زيادة استخدام عقود الأتعاب الثابتة .

حـ - أشارت نسبة كبيرة من شركاء المراجعة الى أن المراجعين المساعدين سوف يتأثرون باستخدام عقود الأتعاب الثابتة وذلك بأن تصبح عملية المراجعة أكثر كفاءة بسبب تخفيض وقت المراجعة .

د - وأكدت الأغلبية العظمى من شركاء المراجعة على أن المراجعين المساعدين لن يخفضوا من فعالية عملية المراجعة أو يلجأوا الى إعلان انتهاء عملية المراجعة قبل إتمام خطوات عملية المراجعة لكى يتوازنوا مع وقت المراجعة وذلك عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

٣ - بالنسبة لسلوك العميل وعلاقته بمنشأة المراجعة :

توصلت الدراسة إلى مايلى :

أ - شركاء المراجعة يؤمنون بأن رضاء العميل عن أتعاب المراجعة سوف يكون مرتفعاً عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

ب - يرى شركاء المراجعة أن جودة الخدمة المقدمة للعميل سوف تقل عند استخدام عقود

الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة وبالتالى يكون العملاء غير راضين عن هذه الخدمات .

حـ – أشار شركاء المراجعة أيضا الى أنه يوجد احتمال أن يكون هناك زيادة فى أنواع الخدمات الأخرى التى تقدم للعميل عندما يتم استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

٤ – بالنسبة لعملية المراجعة ككل :

توصلت الدراسة إلى مايلى :

أ – شركاء المراجعة يؤمنون بأن عمليات المراجعة التى تستخدم الأتعاب الثابتة أقل ربحية من عمليات المراجعة التى تستخدم عقود استرداد التكلفة .

ب – حوالى ٧٠٪ من شركاء المراجعة يؤمنون بأن الأتعاب والأرباح لشركات المراجعة سوف تكون أقل عند استخدام الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

حـ – أشار شركاء المراجعة إلى أن مرتبات المراجعين وتوزيعات الشركاء سوف تكون منخفضة عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

د – ترى نسبة كبيرة من شركاء المراجعة أن عقود الأتعاب الثابتة أكثر كفاءة من عقود استرداد التكلفة .

هـ – يرى ٧٧٪ من شركاء المراجعة أن الخطر عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة لن يزيد بالنسبة إلى :

- فشل عملية المراجعة .
- إصدار تقرير كاذب لن يكتشف بسبب أن المراجعة دون الأساليب المعيارية .

وخلاصة هذه الدراسة مايلى :

(١) شركاء المراجعة يؤمنون بأن عمليات المراجعة التى تستخدم عقود الأتعاب الثابتة ذات أتعاب أقل وأرباح أقل ولكن كفاءة أكثر بالمقارنة مع عقود استرداد التكلفة .

(٢) كفاءة عملية المراجعة عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة تنتج من تخفيض العمل فى مناطق المراجعة ذات الخطر المنخفض وزيادة مشاركة موظفى العميل فى أداء أعمال المراجعة .

(٣) شركاء المراجعة يؤمنون بأن شركات المراجعة سوف تقلل من موازنة الوقت وأن المراجعين المساعدين سوف يشعرون بضغط موازنة الوقت عند استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة .

(٤) شركاء المراجعة يرفضون أى تأثيرات لعقود الأتعاب الثابتة على جودة عملية المراجعة .

وقد توصل الباحثان من خلال المفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة الى نتيجة مفادها أن عقود الأتعاب الثابتة هى المحتمل أن تدوم وتستمر وتبقى ولهذا يجب تجنب الآثار السالبة لهذا النوع من العقود .

١-١-٤ : التقويم :

قام الباحث خلال هذا الفصل باستعراض الدراسات المتعلقة بأثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة وذلك بغرض المفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

والحقيقة أن الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع متفرقة وضئيلة حيث يوجد عدد محدود من الدراسات هى :

١ - دراسة : Margheim and Kelley 1987

٢ - دراسة : Palmorse 1989

٣ - دراسة : Margheim and Kelley 1992

ويلاحظ أن الدراستين الأولى والثانية لا تصلحان للحكم على أفضلية نوع معين من عقود المراجعة على الآخر وذلك لأن كل دراسة تناولت عاملين فقط بالدراسة والتحليل والفحص وهذا يعنى عدم اشتمال المفاضلة على كل الجوانب الواجب فحصها ، أى أنهما لم يأخذا كل العوامل فى الاعتبار .

ولكن هذا لايقلل من قيمة الدراستين حيث تعتبر الدراسة الأولى دراسة هامة فى هذا المجال وذلك لأنها فتحت آفاقاً جديدة للبحث العلمى ، وأعطت إشارة البدء للباحثين للبحث فى أثر عقود المراجعة على مختلف نواحى عملية المراجعة . وتعتبر الدراسة الثانية ذات قيمة أيضاً لأن هذه الدراسة توصلت إلى أنه للمفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة

وعقود استرداد التكلفة لايجب الوقوف طويلاً أمام العوامل المؤثرة فى اختيار عقد المراجعة حيث أثبتت الدراسة عدم صلاحية هذه العوامل للمفاضلة وإنما يجب دراسة أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة واختيار العقد ذى الأثر الأفضل على عملية المراجعة .

أما الدراسة الثالثة فيرى الباحث أنها دراسة وافية احتوت على أغلب العناصر والبنود فى عملية المراجعة التى تتأثر بنوع عقد المراجعة .

يتضح من خلال هذه الدراسة أن الباحثين قد استفادا من البحثين السابقين على بحثهما فجاءت دراستهما شاملة وافية استطاعا من خلالها التوصل الى نتيجة مفادها تفضيل عقود الأتعاب الثابتة على عقود استرداد التكلفة .

وتجدر الاشارة فى ختام هذا المبحث إلى أن نتائج الدراسات السابقة تناسب البيئة الأمريكية فقط ولايمكن تعميم نتائجها على البيئة العربية عامة والبيئة المصرية خاصة ، الأمر الذى يؤدى الى وجود حاجة ماسة إلى دراسات تناسب بيئتنا نبحث فيها أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة .

ويلخص الباحث نتائج هذه الدراسات فى الجدول التالى :

جدول(١-١)

ملخص الدراسات المرتبطة بالمفاضلة

بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة

الدراسة	الهدف	عينة الدراسة	النتائج
١ - دراسة Margheim and Kelley 1987 .	دراسة أثر نوع عقد المراجعة على حجم ساعات المراجعة المخفضة وتكرار وسائل تخفيض جودة المراجعة	- ١٠٨ مراجع مساعد - ٨٦ مراجع أول - ٨١ عملية مراجعة	- حجم التخفيض فى وقت المراجعة بالنسبة لعقود الأتعاب الثابتة أكبر من حجم التخفيض بالنسبة لعقود الأتعاب الأخرى . - نوع عقد المراجعة لا يؤثر على التكرار فى وسائل تخفيض جودة المراجعة .
٢ - دراسة Palmorse 1989	دراسة أثر نوع عقد المراجعة على أتعاب المراجعة وساعات المراجعة .	٣٦١ شركة أصدرت تقارير مالية تمت مراجعتها .	- عقود الأتعاب الثابتة تؤدى إلى انخفاض معنوى فى أتعاب المراجعة عن عقود استرداد التكلفة. - نوع عقد المراجعة لا يؤثر فى ساعات المراجعة . - نوع شركة المراجعة ونوع ملكية المنشأة وتوقيت أداء عملية المراجعة وطول مدة العلاقة بين المراجع والعميل عوامل لاتؤثر فى اختيار نوع عقد المراجعة .
٣ - دراسة Margheim and Kelley 1992 .	تحديد أثر استخدام عقود الأتعاب الثابتة بدلاً من عقود استرداد التكلفة على الأبعاد التالية : ١ - إجراءات المراجعة ٢ - سلوك المراجع المساعد . ٣ - سلوك العميل وعلاقته بمنشأة المراجعة . ٤ - عملية المراجعة ككل .	٢٠٣ شريك فى الشركات السته الكبار Big-Six	عقود الأتعاب الثابتة أفضل من عقود استرداد التكلفة ومن المحتمل أن تدوم وتستمر وتبقى .

المبحث الثانى
تحليل أتعاب عملية المراجعة

مقدمه:

يعتبر موضوع أتعاب المراجعة من الموضوعات الشائكة فى مهنة المحاسبة والمراجعة ، وسوف تزداد هذه المشكلة تعقيداً نظراً لاتجاه الدولة نحو اقتصاديات السوق الحر حيث سيزداد الطلب على خدمات المراجعة من قبل المنشآت محل المراجعة ، وستزداد المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة على تقديم هذه الخدمات .

ونتيجة للاهتمام المتزايد بموضوع أتعاب المراجعة فقد صدرت العديد من الدراسات التى تهدف إلى دراسة العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة وذلك لوضع معايير محددة وواضحة من شأنها تحقيق الهدفين التاليين (١) :

الأول : منع المنافسة غير اللائقة والدخول فى مناقصات لتحديد تلك الأتعاب .

الثانى : ضمان مستوى مقبول ومعقول من الأتعاب لأعضاء المهنة يكفل القيام بأعمال المراجعة خير قيام .

ومما سبق ، فإن هذا المبحث ينقسم إلى الأجزاء التالية :

١-٢-١ : أتعاب المراجعة كإحدى المشاكل المهنية .

١-٢-٢ : دراسة تحليلية للتشريعات المرتبطة بأتعاب المراجعة .

١-٢-٣ : العوامل المؤثرة والمحددة لأتعاب المراجعة .

---

(١) د. أحمد محمد نور : " معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية فى مصر " الجزء الثانى ، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، العدد ٤٣٧ ، مايو ١٩٨٤ ، ص٢٠ .

١-٢-١ : أتعاب المراجعة كإحدى المشاكل المهنية :

تمثل أتعاب المراجعة المصدر الرئيسى لإيرادات مكتب المحاسبة والمراجعة حيث يحاول المراجعون دائماً تحديد أتعاب بما يضمن الوفاء بمايلى :

١ - الإنفاق على عمليات المراجعة .

٢ - دفع الرواتب المناسبة والضرورية للاحتفاظ بالمساعدين اللازمين لإنجاز عمليات المراجعة بكفاءة .

٣ - دفع الإيجارات ورواتب العاملين فى ادارة السكرتارية والأعمال الإدارية .

٤ - تمويل برامج التعليم المستمر وانشاء وتحديث مكتبة متخصصة فى مكتب المراجعة .

٥ - تحقيق العائد المناسب للمراجع صاحب المكتب .

ويعتبر العامل الأخير من أكثر العوامل صعوبة حيث إن المتبقى ينبغى أن يكون كافياً لتحقيق مايلى[1] :

أ - تحقيق عائد معقول على رأس المال المستثمر .

ب - تحقيق عائد معقول لتعويضه التعويض العادل المناسب لمقدرته ومهارته التى استخدمها فى إنجاز عملية المراجعة .

حـ - تحقيق مبلغ معقول كربح لصاحب المكتب أو الشركاء مقابل أعمال الإدارة وكعائد على ما يتحمله من مخاطرة .

وخلاصة الأمر ، أن المراجع يحاول تعظيم أتعاب المراجعة بغية تحقيق هدفه .

---

(1) Stell, D., " Towards Better Fees, " Practical Administration Booklet, No. 7, (ICAEW), p. 7 .

نقلاً عن :

- د . حسن محمد أبو زيد " أقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعة " مجلة المال والتجارة ، العدد ١٩٣ ، مايو ١٩٨٥ ، ص٥ .

وتعتبر أتعاب المراجعة من وجهة نظر أخرى عبئاً مالياً وأحد بنود المصروفات على الشركات الملزمة بتعيين مراقب حسابات لها ، وتتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمل هذه الأتعاب(١) ، وينظر العميل الى خدمات المحاسبة والمراجعة على أنها غير منتجة للدخل وأنها غير ضرورية لصحته المالية(٢) ، لهذا فإن العميل يضع أتعاب المراجعة فى نهاية قائمة المديونية وتكون رغبته ضعيفة للتعاقد مع مكاتب المراجعة ذات الأتعاب المرتفعة .

وتعد المساومة على الأتعاب من الموضوعات الشائكة والحساسة ، خاصة ، وأن هناك عدداً كبيراً من العملاء يمارسون ضغوطاً مكثفة للحصول على أقل سعر للخدمات المقدمة لهم فقد اعتادوا على ذلك فى تعاملاتهم التجارية ، إلا أن خفض الأتعاب دون ربطها بنطاق العمل يحمل العميل على الاعتقاد بأن الأتعاب كانت مصطنعة ومبالغاً فيها فيساوم من جديد حتى تصل الأتعاب إلى حد أدنى غير واقعى(٣) .

ويجد بعض العملاء متعة كبيرة فى المساومة دون كلل أو ملل مما يجعل المراجعين المتعاملين معهم يلجأون للمبالغة فى الأتعاب فى بداية الاتفاق توقعاً لمثل هذه المساومات من جانب العملاء فتصل الأتعاب بعد المساومة إلى الحد الذى يقبله المراجع(٤) .

وخلاصة الأمر، أن المنشأة محل المراجعة تسعى لتخفيض أتعاب المراجعة وذلك بغية تحقيق هدفها .

وكان من نتيجة هذا التعارض القائم بين هدف المراجع (مكتب المراجعة) وهدف العميل (المنشأة محل المراجعة) أن بدت حاجة ماسة إلى دراسات جاده تعمل على إيجاد معايير

---

(1) Briston, R. and R.P.B. Ambin, " The External Auditor His Role and Cost To Society, " Accountancy (November 1977) , p. 49 .

(2) Goldwasser, D.L., " Suning For Fees, " CPA Journal (June 1982), p. 34 .

(3) Becker, B., " The Six Most Frequently Asked Questions About Selling and Marketing Accounting Services," The Practical Accountant (July 1985), p. 84.

(٤) د. على أحمد زين " دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب لمزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ١٩٩١ ، ص١٣ .

واضحة لتحديد أتعاب عادلة لعملية المراجعة حيث يؤدى ذلك إلى تقليل فجوة التعارض بين المراجع والعميل وما يترتب على التعارض من الدخول فى مساومات على الأتعاب أو اللجوء للقضاء للحصول على الأتعاب .

مدى تأثير أتعاب المراجعة على استقلال المراجع :

اتضح مما سبق أن أتعاب المراجعة تؤثر فى كل من هدف المراجع وهدف العميل ، وتجدر الإشارة هنا أيضاً إلى أن أتعاب المراجعة تؤثر تأثيراً هاماً على استقلال المراجعة ، ويتضح هذا من خلال نص الفقرة الثالثة **من المادة ١٠٣ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١** على أنه(١) :

" لا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراجع وتحديد أتعابه دون تحديد حد **أقصى** ، ... " .

ويرى بعض الكتاب(٢) أن هذا النص لا يحقق فائدة عملية فإذا كان المساهمون يعلمون تماماً الحدود المتعارف عليها للأتعاب لما كان هناك داع لوضع حد أقصى بل كان الأجدر تقدير مبلغ الأتعاب مباشرة ، وإذا كان المشرع يفترض أن المساهمين لا يعرفون المبلغ المفروض كأتعاب كان من الأفضل عدم وجود هذا النص لأنه يعنى أن الحد الأقصى ماهو إلا مبلغ جزافى ليس له أى أساس علمى وبالتالى قد يكون مغال فيه بشكل يفتح الباب أمام مجلس الإدارة لممارسة الضغط على المراقب **(وهذا ما قد يفقد المراجع استقلاله)** وقد تكون أقل مما يجب بكثير فلا يقبله المراجع .

وأيضاً من الأسباب التى تدعو المراجع أن يفقد استقلاله ان يكون ايراد مكتب المحاسبة والمراجعة من عميل أو عدد محدود من العملاء يمثل نسبة كبيرة من إيرادات المكتب الإجمالى وذلك لتخوفه من فقدان عميل من هؤلاء العملاء المحدودين الذين قد يصعب تعويضهم.

---

(١) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بإصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ومذكرته الإيضاحية ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة ، الطبعة الرابعة عشر ١٩٩٦ .

(٢) د . شوقى خاطر ، د. نجيب الجندى " أصول المراجعة " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٤ ، ص١٠٣ .

وكذلك من الأمور التى قد تؤثر تأثيراً خطيراً على استقلال المراجع سلوك تخفيض الأتعاب ، وسلوك تخفيض الأتعاب لا يحدث إلا عند تعاقد المراجع والعميل لأول مره ، ويلجأ المراجعون إلى هذا السلوك لمواجهة المنافسة مع مكاتب المراجعة الأخرى للحصول على العميل.

ويوجد نوعان من أساليب تخفيض الأتعاب(١) :

- حصول المراجع **على أتعاب أقل من الأتعاب العادية** التى يحصل عليها فى حالة العقود المستمرة Price Cutting .

- حصول المراجع على أتعاب أقل من التكاليف التى يتحملها فعلاً بمعنى آخر يتحمل خسائر فى بداية التعاقد Low Balling .

وسيطلق الباحث على النوع الأول " **أسلوب تخفيض الأسعار** " وعلى النوع الثانى "**أسلوب الأتعاب غير المتكافئة** " .

وعند حدوث تعاقد بين المراجع والعميل لأول مرة يظهر نوعان جديدان من التكلفة بالإضافة إلى تكلفة أداء عملية المراجعة :

١ - تكلفة المعرفة Learning Cost : وهى تحدث عند قبول المراجع لعميل جديد وهذه التكلفة يجب أن تحدث حتى يصبح المراجع متفهماً ومتجاوباً لنشاط العميل ونظام الرقابة الداخلية .... الخ .

٢ - تكلفة التحول Switching Cost : وهى تكلفة يتحملها العميل نظير تحوله من مراجع إلى آخر وهى تمثل تكلفة المساعدة التى يقدمها العميل للمراجع حتى يفهم نشاط المنشأة مثل تكلفة بقاء موظفى العميل مع المراجع حتى يفهم نظام الرقابة الداخلية .

ويطلق على مجموع تكلفة المعرفة وتكلفة التحول بتكلفة المعاملات Transaction Costs .

---

(١) طارق كمال حسين الشاذلى " العلاقة بين جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية - وجهة نظر العميل - وبين أتعاب المراجعة دراسة كمية مع التطبيق على البيئة المصرية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٣ ص٨٤ .

وعند حدوث تخفيض الأسعار فإن هذا التخفيض يكون مرتبطاً بتكلفة التحول [١] ، وليس أى تكلفة أخرى وتكون حدوده هى حدود تكلفة التحول ، بينما الأتعاب غير المتكافئة تحدث إذا – وإذا فقط – وجدت تكلفة معاملات فى سوق المراجعة [٢] .

ويبدو مما سبق أن أسلوب تخفيض الأسعار هو حالة خاصة من أسلوب الأتعاب غير المتكافئة ، وذلك لأن الأسلوب الأول يشتمل على التخفيض فى تكلفة التحول فقط ، بينما الأسلوب الثانى يشتمل على التخفيض فى تكلفة المعاملات التى تحتوى على تكلفة التحول وتكلفة المعرفة .

وقد أجريت دراسة (Simon and Francis)[٣] بغرض دراسة آثار تغيير المراجع على أتعاب المراجعة ، وقد قسمت عينة الدراسة إلى مجموعتين ، المجموعة الأولى وتتكون من ٢١٤ شركة قامت بتغيير مراجعيها والمجموعة الثانية ٢٢٦ شركة لم تقم بتغيير مراجعيها وذلك فى الفترة من ١٩٧٩ إلى ١٩٨٤ ، ودلت النتائج على وجود تخفيض فى الأتعاب نسبته حوالى ٢٤ ٪ فى السنة الأولى بالنسبة للشركات التى قامت بتغيير مراجعيها عن أتعاب العقود المستمرة بالنسبة للشركات التى لم تقم بتغيير مراجعيها ويوجد أيضاً تخفيض نسبته ١٥٪ فى السنتين التاليتين ولكن فى السنة الرابعة لم تختلف أتعاب المراجعة عن أتعاب العقود المستمرة .

ومما سبق يتضح أن سلوك تخفيض الأتعاب يمكن أن يؤثر على استقلال المراجع وذلك لأن المراجع قد يتحمل بتكلفة معينة (أما تكلفة التحول أو تكلفة المعاملات) وذلك للحصول على العميل ، ويفضل المراجع بالطبع استرداد هذه التكلفة قبل أن يتحول عنه العميل إلى مراجع

---

(1) Megee, R. P. and M. Tseng, " Audit pricing and Independence," The Accounting Review (April 1990), pp. 319-320 .

(2) Schatzberg, J.W., " A Laboratory Market Investigation of Low Balling in Audit Pricing, " The Accounting Review (April 1990), p. 358 .

(3) Simon, D.T. and J.R. Francis, " The Effects of Auditor Change on Audit Fees : Tests of Price Cutting and Price Recovery," The Accounting Review (April 1988), pp. 255-269 .

آخر ، ولكن بداية فترة الاسترداد قد تبدأ مثلاً بعد ثلاث سنوات (حسب دراسة Simon and Francis) وهذا يعنى أن مصلحة المراجع قد ارتبطت بالعميل وهذا ما قد يؤدى إلى أن يفقد المراجع استقلاله .

وكذلك الخوف من فقدان العميل قد يؤدى بالمراجع إلى الوصول إلى حلول وسط بشأن استقلاله فى حالة وجود خلافات بينه وبين العميل وهذا يقود إلى تقديم حلول لهذه الخلافات فى مصلحة العميل (١) .

ويرى كاتب آخر أن المنح والأتعاب غير المتكافئة سوف تظهران بصورة جلية ، وذلك لأن العملاء عندهم الحافز لدفع منح للمراجعين حتى يصدروا التقارير المفضلة لديهم(٢) ، أى أن المراجع سوف يستخدم سلوك تخفيض الأتعاب للحصول على العميل فقط ثم بعد ذلك تبدأ المساومات بينه وبين العميل الذى يرغب فى إصدار تقرير نظيف ، وذلك على افتراض أن عوائد المساومات سوف تكون أكبر من الخسائر التى يتحملها المراجع .

مما سبق يتضح أن أتعاب المراجعة قد تؤثر تأثيراً هاماً على استقلال المراجع ، ونتيجة لأهمية المشاكل المهنية لأتعاب المراجعة السابق ذكرها فى هذا الجزء فقد صدرت التشريعات المتعلقة بأتعاب المراجعة ولكن هل كانت هذه التشريعات شاملة وافية ؟ هذا ما سنتناوله فى القسم التالى .

---

(1) Ibid., p. 266 .

(2) Kanodia, C. and A. Mukherji, " Audit Pricing, Low Balling and Auditor Turnover : A Dynamic Analysis, " The Accounting Review (October 1994), p. 607 .

١-٢-٢ : دراسة تحليلية للتشريعات المرتبطة بأتعاب المراجعة :

صدرت العديد من التشريعات التى تناقش موضوع أتعاب المراجعة فى جميع دول العالم ومن بينهم مصر .

وفى مصر تناول موضوع أتعاب المراجعة قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة ، والميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، وفيمايلى عرض للمواد والفقرات الواردة فى القانون والدستور والميثاق مع تناولها بالشرح والتفسير والنقد .

١ - قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١

تنص الفقرة الأولى من المادة ١٠٣ على مايلى :

" يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه وفى حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسسوا الشركة المراقب الأول ..."

يتضح من الفقرة السابقة أن القانون لم يوضح الكيفية التى يتم بها تحديد الأتعاب والعوامل التى يجب أن تراعيها الجمعية العامة عند تحديد الأتعاب ، خاصة وأن أعضاء الجمعية العامة ليس على دراية بالعوامل الواجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب العادلة وهذا يعنى أن تقدير الأتعاب قد يكون جزافياً وبلا أى أساس علمى .

٢ - دستور مهنة المحاسبة والمراجعة(١)

تنص المادة الثامنة عشر على :

" يعتبر المحاسب والمراجع مخلاً بآداب وسلوك المهنة :

١ - ....

٢ - إذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

---

(١) دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ، نقابة التجاريين بالقاهرة ، أغسطس ١٩٥٨ .

٣ – إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالإعلان وإرسال المنشورات وإرسال الخطابات الخاصة والدخول فى مناقصات على الأتعاب وغير ذلك من الوسائل .

٤ – ....

٥ – ....

٦ – اذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

٧ – ....

٨ – ....

٩ – إذا لجأ إلى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب مقبول .

من الفقرات السابقة يمكن استخراج الملاحظات التالية :

١ – إن السبب فى اعتبار المحاسب أو المراجع مخلاً بآداب وسلوك مهنة المحاسبة عند دفع عمولة أو سمسرة أو حصة من الأتعاب لشخص من أفراد الجمهور هو(١) تجنيب تحميل العملاء بهذه العمولة حيث إن المراجع الذى يدفعها سيقوم بتحميلها على العميل فضلاً عن تجنب الإساءة إلى كرامة المهنة .

٢ – أما بالنسبة للفقرة الثالثة وهى تتعلق بالحصول على أعمال المهنة عن طريق الدخول فى مناقصات على الأتعاب فسبب اعتبار المراجع مخلاً بآداب وسلوك المهنة هو(٢) أن هذا الإجراء يشوه صورة المهنة أمام الجمهور لأن الهدف الأساسى سيصبح الوصول إلى أقل أتعاب بصرف النظر عن مستوى الخدمة .

---

(١) د. شوقى خاطر ، د. نجيب الجندى ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٨ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٣٧ .

وقـد توصلت دراسـة (Ettredge and Greenberg)[١] إلى أن العـمـيل يحـصل على تخفيض إضافى للأتعاب قدره ١٪ عن كل مراجع إضافى يتقدم بعرض للأتعاب المقترحة من أجل الحصـول على التـعاقـد ، وهذا يقـود الى سلوك تخـفيض الأتعـاب الذى يفـقـد المراجع استقلاله .

٣ – أما بالنسبة للفقرة السادسة فـهى تحريم للأتعاب المشروطة مع تحديد مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة الأتعاب وهى الوقت والجهد وقيمة الأعمال ، ويلاحظ أن هذه العوامل ليست العوامل الوحيدة أو الكافية الواجب مراعاتها كما سيتضح فى القسم ١–٢–٣ .

٣ – الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة [٢]

ناقش الميثاق الأتعاب المهنية فى البنود من ٧ – ٢ إلى ٧ – ٩ ، وتتضمن هذه البنود مايلى :

٧–٢ : يجب أن تكون الأتعاب انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذى تم لحساب العميل مع الأخذ فى الاعتبار العوامل التالية :

أ – المهارة والمعرفة اللازمتان لنوع العمل الذى يتم القيام به .

ب – مستوى التدريب والخبرة للفرد الذى يجب أن يقوم بالمهمة .

حـ – الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى المهمة .

د – درجة المسئولية التى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

٧–٣ : عادة يجب أن يتم حساب الأتعاب المهنية على أساس معدلات مناسبة فى الساعة أو اليوم لوقت كل فرد مشترك فى العمل ، ويجب أن يتم تحديد هذه المعدلات وفقاً للمبدأ الأساسى بأن تنظيم وسلوك مكتب المحاسبة والخدمات التى يقدمها يخضعان للتخطيط والرقابة والإدارة بشكل جيد ، ويجب أن يؤخذ فى الاعتبار أيضاً عند حساب الأتعاب العوامل المبينة فى الفقرة ٧–٢ السابقة وتتأثر هذه الأتعاب بالمجال القانونى والإجتماعى والاقتصادى ، ومن حق كل محاسب أن يقوم بتحديد الأتعاب المناسبة .

---

(1) Ettredge, M. and R. Greenberg, " Determinants of Fee Cutting on Initial Audit Engagement, " Journal of Accounting Research (Spring 1990), p. 209 .

(٢) الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، المعهد المصرى للمحاسبين المراجعين ، فبراير ١٩٩٣ .

٧-٤ : يجب أن لا يقدم مكتب المحاسبة عرضاً بأنه سيتم تقديم خدمات محاسبية معينة فى الوقت الحالى أو فى المستقبل مقابل أتعاب ثابتة أو أتعاب تقديرية أو فى حدود أتعاب معينة إذا كان من المحتمل - فى وقت تقديم العرض - زيادة هذه الأتعاب بصورة كبيرة .

٧-٥ : قد يكون من الضرورى أو العملى عند التعهد بالقيام بعمل لحساب العميل تحديد مبلغ معين مسبقاً ، وفى هذه الحالة يجب أن يقوم المحاسب بتقدير الأتعاب آخذاً فى الاعتبار جميع الأمور المشار إليها فى الفقرات من ٧-٢ إلى ٧-٤ .

٧-٦ : ليس هناك ما يمنع من قيام المحاسب بتقاضى أتعاب أقل من أتعابه السابقة عن نفس العمل بشرط أن يتم تحديد الأتعاب وفقاً للعوامل المشار إليها فى الفقرات من ٧-٢ إلى ٧-٤ .

٧-٧ : كما سبق الذكر فى الفقرة ١-٩ :

" يجب أن لاتكون الأتعاب المهنية لمكتب المحاسبة والمراجعة معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة "

ولاتعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة أتعاباً معلقة على شرط . وتعتبر الأتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعاباً مشروطة وهى غير مقبولة .

٧-٨ : تتعلق الفقرات السابقة بالأتعاب وهى تختلف بطبيعة الحال عن استرداد النفقات التى يتكبدها مكتب المحاسبة ، وهو بسبيل القيام بخدمات لعملائه ، عادة يتم تحميل المصروفات التى ينفقها المكتب من أمواله ، وبصفة خاصة مصاريف السفر والانتقال ، والتى ترتبط مباشرة بالعمل الذى تم أداؤه لعميل معين لحساب هذا العميل بالاضافة إلى الأتعاب المهنية .

٧-٩ : من صالح كل من العميل والمحاسب أن يتم توصيف الأسس التى على أساسها تتحدد الأتعاب وإعداد كشوف الحساب بوضوح قبل بداية الارتباط بالمهمة ومن المفضل أن يتم ذلك كتابة للمساعدة على تجنب أى خلاف يتعلق بالأتعاب .

ويمكن استخراج الملاحظات التالية من هذه البنود :

١ – تحديد مجموعة جديدة من العوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب غير الموجودة فى دستور مهنة المحاسبة والمراجعة وتتميز بأنها أكثر جدية وموضوعية وواقعية منها ، إلا أن هذه العوامل ليست هى العوامل الوحيدة أو الكافية لتحديد الأتعاب العادلة كما سيتضح فى القسم ١-٢-٣ .

٢ – الإشارة الى عقود خدمات المراجعة :

- عقود الأتعاب الثابتة (فقرة ٧ – ٥) .
- عقود استرداد التكلفة (فقرة ٧-٣) .

دون توضيح لأفضلية أحدهما على الآخر والأسباب التى تدعو لاستخدام أحدهما بدلاً من الآخر .

٣ – تحريم الأتعاب المشروطة (فقرة ٧ – ٧) .

٤ – الاعتراف والموافقة على سلوك تخفيض الأتعاب وخاصة أسلوب تخفيض الأسعار (فقرة ٧ – ٦) ، والباحث لا يؤيد هذه الفقرة لأن سلوك تخفيض الأتعاب يفقد المراجع استقلاله.

٥ – الدعوة إلى توصيف الأسس التى على أساسها تتحدد الأتعاب (فقرة ٧-٩) ، والحقيقة أن هذه الأسس غير واضحة وبالتالى فإن هذه الفقرة دعوة للباحثين للاجتهاد فى محاولة تحديد الأسس السليمة للأتعاب العادلة .

يتضح مما تقدم ، أن المشرع قد اهتم ببعض النواحى فى موضوع أتعاب المراجعة مثل الأتعاب المشروطة بينما أغفل نواح أخرى كثيرة ومهمة مثل أثر سلوك تخفيض الأتعاب على استقلال المراجع والعوامل الأخرى المؤثرة فى تحديد الأتعاب العادلة غير التى تم تحديدها ، أو بمعنى آخر إن الأمر الذى لم تتناوله هذه التشريعات هى الأسس الواجبة الاتباع عند تحديد قيمة الأتعاب وماهى الاعتبارات التى يتعين مراعاتها عند هذا التحديد على الرغم مما لهذا الأمر من أهمية فى تسهيل دور سلطات تحديد الأتعاب والمراجعين عند تحديد قيمتها العادلة ، أو فى تقرير مدى كفايتها إذا ما نشأ خلاف حولها بين المراجع وعملائه[١] . وبناء عليه ، نشأت الحاجة إلى البحث عن معايير يمكن الاعتماد عليها لتحديد أتعاب المراجعة العادلة .

---

(١) د . حسن محمد أبو زيد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٦ .

١-٢-٣ : العوامل المؤثرة والمحددة لأتعاب المراجعة :

تعرف معايير المراجعة [١] بأنها عبارة عن الأنماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أدائه لعمله ، بمعنى أن المعايير تعتبر بمثابة النموذج والمثال الذى يستخدم فى الحكم على نوعية العمل الذى يقوم به مراجع الحسابات .

ومعايير المراجعة التى تلقى قبولاً عاماً هى :

١ - المعايير العامة General Standards

٢ - معايير أداء العمل الميدانى Standards of Field Work

٣ - معايير إعداد التقرير Standards of Reporting

ورغم أن هذه المعايير تلقى قبولاً عاماً إلا أن هذا لم يمنع الباحثين من محاولة تحسين المعايير الحالية أو إضافة معايير جديدة تلائم الظروف المحيطة مثل[٢] البحث عن معايير للكفاءة المهنية أو معايير للفعالية .

وتعتبر أتعاب المراجعة من الموضوعات الشائكة والحساسة فى مهنة المراجعة ، ونظراً لأهمية أتعاب المراجعة وضعف التشريعات المتعلقة بها فقد كان ذلك دافعاً وباعثاً للبحث عن معايير واضحة ملائمة لأتعاب المراجعة .

ولم تلتفت الكتابات المحاسبية إلى هذا الموضوع حتى أواخر السبعينيات ، ثم صدرت العديد من الدراسات التى تبحث عن العوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب وذلك بغرض تحديد هذه العوامل ثم إصدار المعايير فى ضوئها .

---

(١) د . محمد يوسف سالم " دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان " مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة الرابعة ، ١٩٩٢ ص ٨٩ .

(٢) د . أحمد محمد نور " معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية فى مصر " مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، العدد ٣٩٧ ، يناير ١٩٨١ ، ص ص ٢٨ - ٣١ .

وقد اهتمت العديد من الدراسات[١] بفحص واختبار العديد من العوامل التى قد تؤثر فى أتعاب المراجعة مثل :

١ – حجم مكتب المراجعة .
٢ – سمعة مكتب المراجعة .
٣ – تقديم الخدمات الاستشارية .
٤ – مدى تعقيد الوحدة محل المراجعة .
٥ – خطر المراجعة .
٦ – حجم المنشأة محل المراجعة .

---

(١) انظر على سبيل المثال :

- Firth, M., "An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in NewZealand," Auditing : A Journal of Practice and Theory (Spring 1985), pp. 23-37 .
- Francis, J. R. and D. T. Simon, " A Test of Audit Pricing in The Small-Client Segmant of The U.S. Audit Market, " The Accounting Review (January 1987), pp. 145-157 .
- Francis, J. R. and D. J. Stokes, " Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Econimies : Further Evidence From the Australian Market, " Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp. 383-393 .
- Palmorse, Z. V., " Audit Fees and Auditor size : Further Evidence, " Journal of Accounting Research (Spring 1986), pp. 97-110 .
- .... " The Effect of Non Audit Services on The Pricing of Audit Services : Further Evidence, " Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp. 405-411 .
- Simunic, D. A., " The Pricing of Audit Services : Theory and Evidence, " Journal of Accounting Research (Spring 1980), pp. 161-190 .
- Simon, D.T., " The Audit Services Market : Additional Empirical Evidence, " Auditing : A Journal of Practice and Theory (Fall 1985), pp. 71-78 .
- Simon D.T., R. Ramanon and A. Dugar, " The Market for Audit Services in India : An Empirical Examination," The International Journal of Accounting (Spring 1986), pp. 27-35 .

أما فى البيئة العربية فقد اهتم بهذا الموضوع عدد من الباحثين [١] قاموا بفحص واختبار العديد من العوامل التى قد تؤثر فى أتعاب المراجعة مثل :

١ – حجم المنشأة محل المراجعة .

٢ – الوقت الذى يستغرقه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .

٣ – مدى صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .

٤ – مخاطر المراجعة .

٥ – سمعة مكتب المراجعة .

٦ – الشكل القانونى للمنشأة محل المراجعة .

---

(١) انظر على سبيل المثال :

– د. محمد سامى راضى " تحليل العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة دراسة نظرية ميدانية " مجلة التجارة والتمويل ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثانى ، ١٩٩٤ ، ص ص ١ – ٥٩ .

– د. عبد الرحمن ابراهيم الحميد " تحديد أتعاب المراجعة المالية فى المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين " مجلة جامعة الملك سعود ، م٧ ، العلوم الإدارية (١) ، ١٩٩٥ ، ص ص ٥٣ – ٩٧ .

– د. محمد حسنى عبد الجليل صبيحى " العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية " مجلة التجارة والتمويل ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى ، ١٩٩٥ ص ص ١ – ٦٣.

– د. محمد يوسف سالم " العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب مهنة المحاسبة والمراجعة دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات المساهمة العمانية " مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة السابعة ، العدد الأول ، ١٩٩٥ ص ص ٨٥ – ١٢٧ .

– طارق كمال حسين الشاذلى ، مرجع سبق ذكره .

– جيهان إبراهيم الحفنى محمد " محددات أتعاب المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٧ .

ومما سبق يتضح أن الدراسات التى أجريت بغرض تحديد العوامل المؤثرة فى أتعاب المراجعة رغم كثرتها لم تظهر اهتماماً بأحد العوامل الهامة وهو عقود أتعاب المراجعة .

الا أن أهمية دراسة عقود أتعاب المراجعة تنبع ليس فقط لتأثيرها المتوقع على أتعاب المراجعة بل لأنها من المحتمل أن تؤدى إلى اختلالات فى العلاقة مع العملاء وحوافز فريق العمل والرضا الوظيفى وجودة عملية المراجعة .

وبالتالى فلا يكفى للاختيار بين نوعى عقود المراجعة المفاضلة من حيث الأثر على الأتعاب فقط ، بل يجب أن تتم المفاضلة من حيث أثر نوع عقد المراجعة على كافة جوانب عملية المراجعة ، وهذا ما يسير عليه الباحث فى بقية فصول الدراسة بإذن الله .

المبحث الثالث

دراسة تحليلية لأنواع عقود أتعاب المراجعة

مقدمه :

اتفق المحاسبون على أن هناك ثلاثة أنوا ع لعقود أتعاب المراجعة :

١ - عقود الأتعاب الثابتة Fixed Fee Contract

٢ - عقود استرداد التكلفة Cost-Reimbursement Contract

٣ - الأتعاب المشروطة Contingent Fees

إلا أن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة والميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة فى مصر نصا على تحريم الأتعاب المشروطة كما سبق الذكر ، وبالتالى فهى تخرج عن نطاق دراستنا .

ومما سبق ، فإن هذا المبحث ينقسم إلى الأجزاء التالية :

١-٣-١ : الطلب على عقود أتعاب المراجعة .

١-٣-٢ : ماهية عقود الأتعاب الثابتة .

١-٣-٣ : ماهية عقود استرداد التكلفة .

١-٣-١ : الطلب على عقود أتعاب المراجعة :

ان التنافس دائم ومستمر على استخدام عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة منذ أمد بعيد فيسود أحدهما لفترة ثم ما يلبث أن يسود الآخر لفترة أخرى .

وقد أجريت دراسة (Williams) [(١)] فى عام ١٩٥٢ لبحث موضوع التنافس ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أقل من ٨٪ من المستجيبين (المراجعون الخاضعون للدراسة) أشاروا الى وجوب اتباع عقود الأتعاب الثابتة ، وأكد المستجيبون أن عقود الأتعاب الثابتة يجب تجنبها فى عمليات المراجعة بالنسبة للمنشآت التى يتم التعامل معها لأول مرة حيث إن المراجع ليس على دراية أو معرفة بشئون المنشأة التى يتم على أساسها وضع تقدير معقول للأتعاب قبل عملية المراجعة .

وهذا يعنى ضمنياً أن عقود استرداد التكلفة كانت هى العقود السائدة والمقبولة فى هذه الفترة حيث إن أكثر من ٩٢٪ من المستجيبين كانوا يستخدمون عقود استرداد التكلفة .

وقد أجريت دراسة (Palmorse) [(٢)] فى عام ١٩٨٩ على عينة من ٣٦١ شركة أمريكية تقوم بإصدار قوائم مالية خضعت للمراجعة ، حيث تبين أن ١٨٣ شركة تتبع الأتعاب الثابتة (أى نسبة ٥٠٫٦) وأن ١٧٨ شركة تتبع نظام عقود استرداد التكلفة (أى بنسبة ٤٩٫٤) ، أى أن هناك تساو نسبى وأن عقود استرداد التكلفة قد فقدت تصدرها .

وفى دراسة (Margheim and Kelley) [(٣)] تم مسح آراء شركاء المراجعة فى الشركات الستة الكبار حيث أشاروا إلى توقعاتهم بشأن تكرار استخدام عقود أتعاب المراجعة وذلك فى أعوام ١٩٧٩ ، ١٩٨٤ ، ١٩٨٩ .

---

(1) Williams, T., " Fees For Services, " in CPA Hand Book Volume I. ed. R. Kane, Jr. (New York : AICPA 1952), pp. 1-12 .

(2) Palmorse, Z.V., " The Relation of Audit Contract Type To Audit Fees and Hours, " The Accounting Review (July 1989), pp. 488-499 .

(3) Margheim, L. and T. Kelley, " The Perceived Effects of Fixed Fee Audit Billing Arrangements, " Accounting Horizons (December 1992), pp. 63-64 .

ويوضح الجدول رقم (١-٢) النتائج التى توصلت إليها الدراسة :

جدول(١-٢)

النسب المتوسطة للتحاسب على أساس عقود الأتعاب الثابتة أو

عقود استرداد التكلفة

الاتفاق على اساس	١٩٧٩	١٩٨٤	١٩٨٩
	ن = ١٥٦	ن = ١٩١	ن = ٢٠١
عقود استرداد التكلفة	٪ ٤٥	٪ ٣١	٪ ٢٢
عقود الأتعاب الثابتة ذات المدى (من .... إلى ....)	٪ ٢٣	٪ ٢٧	٪ ٢٨
عقود الأتعاب الثابتة المحددة القيمة (٥٠٠٠٠ دولار مثلاً)	٪ ٣٠	٪ ٤٠	٪ ٤٨
اتفاقيات التحاسب الأخرى	٪ ٢	٪ ٢	٪ ٢
	٪ ١٠٠	٪ ١٠٠	٪ ١٠٠

ن : تمثل عدد المستجيبين

يمكن استخراج النتائج التالية من الجدول :

١ - أن المستجيبين يدركون أن استخدام عقود الأتعاب الثابتة قد زاد فى العشر سنوات محل الدراسة (من ١٩٧٩ إلى ١٩٨٩) حيث أن ٧٦٪ (٢٨٪ + ٤٨٪) تقريباً من عمليات المراجعة تم الاتفاق فيها على أساس الأتعاب الثابتة مقارنة بحوالى ٥٣ ٪ (٢٣٪ + ٣٠٪) من عشر سنوات مضت .

٢ - أجريت اختبارات T المرتبة Paired T-Tests لتحديد ما إذا كانت التغيرات عبر الزمن معنوية إحصائياً لمستويا عقود الأتعاب الثابتة ومستوى عقود استرداد التكلفة ، وقد

أشارت النتائج إلى مايلى :

أ – النقص فى عقود استرداد التكلفة من سنة ١٩٧٩ إلى سنة ١٩٨٤ (من ٤٥٪ إلى ٣١٪) والنقص من سنة ١٩٨٤ إلى سنة ١٩٨٩ (من ٣١٪ إلى ٢٢٪) كانت ذى معنوية عالية .

ب – الزيادة فى مستويى عقود الأتعاب الثابتة كانت معنوية ، ماعدا عقود الأتعاب الثابتة ذات المدى من سنة ١٩٨٤ الى سنة ١٩٨٩ حيث الزيادة ١٪ (من ٢٧٪ إلى ٢٨٪) كانت إحصائياً غير معنوية .

والنتائج السابقة تشير إلى نقص فى إستخدام عقود استرداد التكلفة خلال العشر سنوات محل الدراسة بالإضافة الى أنه يبدو أن عقود الأتعاب الثابتة المحددة القيمة أصبحت هى العقود المسيطرة على اتفاقيات الأتعاب حيث زادت من ٣٠ ٪ إلى ٤٨ ٪ خلال عشر سنوات .

ويتضح من نتائج هذه الدراسة أن عقود الأتعاب الثابتة أصبحت هى العقود الأكثر قبولاً من المراجعين .

أما عن الوضع فى مصر ، فبعد الانفتاح الاقتصادى فى السبعينيات عادت مهنة المراجعة فى مصر تأخذ دورها الطبيعى داخل النشاط الاقتصادى وتسترجع مكانتها ، وبالتالى أصبح التنافس قائماً بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

وقد أجرى الباحث جزءاً من الدراسة التطبيقية (*) حول نوع عقد المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية .

وقد كان السؤال عن نوع عقد المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية عند التعاقد لأول مرة مع العميل ، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج يوضحها الجدول (١–٣) :

(*) انظر السؤال الأول من قائمة الاستقصاء فى الملحق رقم ١ .

جدول(١-٣)

عدد ونسبة مفردات العينة التى تستخدم عقداً معيناً

فى السوق المصرية عند التعاقد مع العميل لأول مرة

نوع العقـــد	عقود الأتعاب الثابتة		عقود استرداد التكلفة		الإجمالـــى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
عدد ونسبة المفردات التى تؤيد عقداً معيناً	٨٨	٧٩ ٪	٢٤	٢١ ٪	١١٢	١٠٠ ٪

يوضح الجدول السابق أن ٨٨ مفردة (٧٩ ٪) من حجم العينة يستخدمون عقود الأتعاب الثابتة بينما ٢٤ مفردة (٢١ ٪) من حجم العينة يستخدمون عقود استرداد التكلفة ، مما يدل على أن عقود الأتعاب الثابتة هى العقود الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية عند التعاقد لأول مرة مع العميل .

وقد قام الباحث بالسؤال أيضاً عن نوع عقد المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية عندما يكون التعاقد مستمراً (أى من سنوات سابقة) مع العميل ، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج يوضحها الجدول (١-٤) :

جدول(١-٤)

عدد ونسبة مفردات العينة التى تستخدم عقداً معيناً

فى السوق المصرية عندما يكون التعاقد مستمراً مع العميل

نوع العقـــد	عقود الأتعاب الثابتة		عقود استرداد التكلفة		الإجمالـــى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
عدد ونسبة المفردات التى تؤيد عقداً معيناً	٩١	٨١ ٪	٢١	١٩ ٪	١١٢	١٠٠ ٪

يوضح الجدول السابق أن ٩١ مفردة (٨١٪) من حجم العينة يستخدمون عقود الأتعاب الثابتة بينما ٢١ مفردة (١٩٪) من حجم العينة يستخدمون عقود استرداد التكلفة ، مما يدل على أن عقود الأتعاب الثابتة هى العقود الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية عندما يكون التعاقد مستمراً من سنوات سابقة .

ويتضح مما سبق أن عقود الأتعاب الثابتة هى الأكثر شيوعاً واستخداماً في السوق المصرية .

ورغم ذلك يبدو أن نسبة استخدام عقود استرداد التكلفة فى السوق المصرية مرتفعة إلى حد ما سواء عند التعاقد مع العميل لأول مرة أو عندما يكون التعاقد مستمراً من سنوات سابقة . ويرجع السبب في هذا الارتفاع إلى أن ٧٦٪ من حجم العينة يعملون كمراجعين فى مكاتب المحاسبة الكبيرة وهذه المكاتب تقوم بعمليات مراجعة لعدد من الشركات والعملاء الأجانب مستخدمة عقود استرداد التكلفة مما يعنى أن هؤلاء المراجعين على دراية فعلاً بعقود استرداد التكلفة وإن السوق المصرية تستخدم عقود استرداد التكلفة وخاصة مع العملاء الأجانب .

١-٣-٢ : ماهية عقود الأتعاب الثابتة :

أهم مايميز هذه العقود هو قيام المراجع بتحديد مبلغ الأتعاب مقدماً وذلك قبل البدء فى عملية المراجعة ، وهذا يعنى أن المراجع يعتمد على تقديره عند تحديد مبلغ الأتعاب مراعياً حجم منشأة العميل وحجم مكتبه بالإضافة إلى العوامل التى تم الإشارة إليها فى المبحث السابق .

وحتى يمكن تقدير مبلغ الأتعاب المناسب يجب أن يكون المراجع على علم ودراية بظروف المنشأة وأحوالها الاقتصادية والإدارية وحجم العمل المطلوب منه تقريباً فى الظروف العادية ، لذلك فإن المنطق يشير بعدم استخدام عقود الأتعاب الثابتة عند التعاقد لأول مرة مع العميل وذلك لأن المراجع لايدرك طبيعة وحجم الأدلة والإثباتات الواجب الحصول عليها .

ويؤدى استخدام عقود الأتعاب الثابتة إلى تحمل المراجع لمخاطر عدم التأكد وكذلك التأثير فى الكفاءة ، ويمكن توضيح أثر عقود الأتعاب الثابتة على هذين الجانبين كمايلى :

١ – مخاطر عدم التأكد : وتعنى أن المراجع تتوافر لديه حالة من عدم التأكد بالنسبة لطبيعة وحجم أدلة الإثبات اللازم الحصول عليها ، ويمكن التخفيف من حدة مشكلة عدم التأكد وذلك باتصال المراجع اللاحق Successor auditor بزميله السابق Predecessor auditor وذلك عند التعاقد لأول مره ، أما إذا كان التعاقد مستمراً من سنوات سابقة والمراجع بالفعل على دراية بأحوال المنشأة فإن مشكلة عدم التأكد تقل حدتها بشكل كبير ، وهذا يعنى توافر قدر من التأكد والاطمئنان ولكن هذا التأكد ليس تاماً ولايؤدى الى التخلص كلية من مخاطر عدم التأكد .

٢ – الكفاءة : يوجد أربع مفاهيم رئيسية لمفهوم الكفاءة يمكن استخدامها ، وهذه المفاهيم هى(١) :

أ – كفاءة الإنتاج : وتعنى الحصول على كمية أكبر من الإنتاج عن نفس كمية المدخلات .

ب – كفاءة المدخلات : وتعنى الحصول على نفس كمية الإنتاج من كمية أقل من المدخلات .

حـ – الكفاءة المختلطة : وهى بمثابة العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات وتكون كفاءة الوحدة الاقتصادية مرتفعة إذا حققت أقصى إنتاج من كل وحدة من وحدات المدخلات بصرف النظر عن عدد وحدات المدخلات أو عدد وحدات المخرجات .

د – الكفاءة المثالية : وفيها يؤخذ فى الاعتبار الجودة والكمية والقيود المفروضة على الموارد المتاحة وتعتبر هذه الفكرة أفضل مقياس للكفاءة ، حيث توضح مستوى الكفاءة التى يتطلع متخذ القرار إلى تحقيقه ، فى ظل العوامل والقيود المختلفة ، وبعد أخذ الجودة فى الاعتبار .

---

(١) د . أحمد محمد نور " معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية فى مصر " الجزء الثالث ، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، العدد ٤٣٩ ، يوليو ١٩٨٤ ص ص ١٥ – ١٦ .

ومخرجات عملية المراجعة لا تتغير من عملية لأخرى وتتمثل فى تقرير المراجعة ، وبما أن مخرجات عملية المراجعة لا تتغير من عملية لأخرى فقد يرى أن أنسب مفهوم لكفاءة عملية المراجعة هو كفاءة المدخلات أى تخفيض تكلفة صدور التقرير ولكن فى هذا إهدار لمفهوم جودة المراجعة اللازم توافرها فى عملية المراجعة ، وبالتالى يرى الباحث أن أنسب مفهوم لكفاءة عملية المراجعة هو مفهوم الكفاءة المثالية .

وتوجد فى الكتابات المحاسبية تعريفات متعددة لجودة المراجعة حيث تعرف مثلاً بأنها[(١)] " الاحتمال المشترك " لكل من :

- الكشف عن الأخطاء الهامة نسبياً فى القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .
- التقرير عن الأخطاء .

وتعرف أيضاً بأنها [(٢)] تتضمن مفاهيم الكفاية المهنية وتحقيق المعايير المهنية (سواء الفنية منها أو الأخلاقية) وذلك عند إبداء الرأى فى القوائم المالية والقيام بالخدمات المحاسبية الأخرى .

وتعرف أيضاً بأنها [(٣)] درجة الثقة فى خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية .

ويبدو مما سبق أن التعريفات السابقة تدور حول تطبيق معايير المراجعة بطريقة مهنية سليمة ؛ وبالتالى يمكن جمع هذه التعريفات فى تعريف واحد لجودة المراجعة هو " التطبيق السليم لمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك بغرض إبداء رأى فنى مهنى مستقل عن مدى عدالة التقارير المالية " .

---

(١) د. محمد يوسف سالم " استخدام نظرية تكلفة الوكالة فى تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بسلطنة عمان " مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة السادسة ، العدد الرابع ، ١٩٩٤ ص ص ٢٢ – ٢٣ .

(2) Defliese, P.L., H.R. Jaenicke, J.D. Sullivan and R.A. Gnospelius, "Montgomery's Auditing, " John Wiley & Sons, inc (New York 1987), p. 74 .

(3) Palmorse, Z.V., " The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours, " op. cit., p. 49 .

وتوجد العديد من العوامل التى تؤثر فى جودة المراجعة زيادة ونقصاً [١].

وحيث أن طبيعة المراجعة ترتكز على عنصر العمالة فإن الكفاءة فى أداء أعمال المراجعة ستقلل من كمية الوقت المبذول لفريق المراجعة ، الأمر الذى يؤدى إلى تخفيض تكلفة عملية المراجعة .

ولكن للوصول إلى كفاءة عملية المراجعة لايجب الالتفات فقط إلى تخفيض تكلفة المراجعة (وذلك من خلال تقليل وقت المراجعة) وإنما يجب الالتفات إلى جودة المراجعة أيضاً .

ويخلص الباحث فيما سبق إلى التعريف التالى لكفاءة عملية المراجعة :

" تخفيض تكلفة إصدار تقرير المراجعة مع الاحتفاظ بجودة عملية المراجعة "

وبعد تحديد مفهوم كفاءة عملية المراجعة ، فإن المراجعين فى ظل عقود الأتعاب الثابتة لديهم الحافز لتحقيق كفاءة عملية المراجعة حيث يسعى المراجع إلى تخفيض تكلفة عملية المراجعة لتحقيق فائض من مبلغ الأتعاب الثابتة .

ومن الممكن تقليل مخاطر عدم التأكد ورفع كفاءة عملية المراجعة من خلال تحديد حد أدنى للأتعاب طالما أن الظروف والأحوال عادية فى منشأة العميل ولكن إذا ما طرأت ظروف وأحوال غير عادية من الممكن زيادة مبلغ الأتعاب ولكن فى حدود حد أقصى متفق عليه .

وتوجه إلى عقود الأتعاب الثابتة الانتقادات التالية [٢] :

١ – قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية للمراقب إما بسبب خطئه في تقدير عناصر العمل فى بداية الأمر ، أو لأن هناك عناصر جديدة ظهرت فى الأفق أثناء التنفيذ .

---

(١) انظر على سبيل المثال :

- د. محمد يوسف سالم " العوامل التى تؤثر على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، السنة الثامنة ، العدد الثانى ، ١٩٩٤ ص ص ٤٤ – ٩٢ .

- JR, D.R.D. and G.A. Giroux, " Determinants of Audit Quality in The Public Sector, " The Accounting Review (July 1992), pp. 462-479 .

(٢) الأستاذ . متولى محمد الجمل ، د. عبد المنعم محمود عبد المنعم " المراجعة الإطار النظرى والمجال التطبيقى " دار النهضة العربية ، ١٩٧٦ ص ٤١٩ .

٢ – يصبح من الصعب إقناع العميل بزيادة الأتعاب فى العمليات التالية ، فقد ينظر إلى ذلك على أنه من باب الجشع من جهة المراقب .

٣ – يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب إجمالاً فى محاولة الحصول على أقل عطاء من محاسبين آخرين .

٤ – قد يضطر المراجع إلى خفض حجم العمل الذى يقوم به لتقليل خسارته إذا ما اتضح له أن الأتعاب لا تتعادل مع العمل الكامل الذى يجب أن يؤدى .

٥ – قد ينشأ سوء تفاهم حول مدى الخدمات التى تغطيها الأتعاب المحددة مقدماً .

١–٣–٣ : ماهية عقود استرداد التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة فى تحديد مبلغ الأتعاب على قياس الوقت الفعلى المبذول فى عملية المراجعة ، حيث تتحدد الأتعاب بعملية حسابية من ناتج ضرب الوقت الفعلى المبذول فى العمل محسوباً بالأيام أو الساعات لكل من الشريك والمدير والمراجع الأول والمراجع المساعد فى المعدلات المعيارية Standard rate لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة ، وتمثل هذه المعدلات فئة الأجر لكل ساعة مبذولة أو يوم مبذول فى العمل ، وقياس الوقت الفعلى المبذول فى العمل هو أمر فى غاية السهولة حيث توجد موازنات الوقت وتقارير نشاط المراجعين .

أما عن تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى فقد اقترح الباحث ثمان عوامل (*) من المحتمل أن يؤثرن فى تحديد المعدل المعيارى وتم إخضاعهن للفحص الميدانى لتحديد ما اذا كن مؤثرات أم لا ، ويوضح الجدول رقم (١–٥) نتيجة الفحص الميدانى :

(*) أنظر السؤال الثانى من قائمة الاستقصاء فى الملحق رقم ١ .

جدول(١-٥)

عدد ونسبة مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير عامل معين فى تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة

نوع التأثير وعدده ونسبته / العوامل	عدد ونسبة المفردات التى تؤيد أن العامل مؤثر		عدد ونسبة المفردات التى تؤيد أن العامل غير مؤثر		الاجمالى	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أولاً : عوامل ترتبط بعملية المراجعة						
١ – صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى	٩٤	٪٨٤	١٨	٪١٦	١١٢	٪١٠٠
٢ – المسئولية القانونية لمهام كل مستوى	٦٩	٪٦٢	٤٣	٪٣٨	١١٢	٪١٠٠
٣ – خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى	١٠٠	٪٨٩	١٢	٪١١	١١٢	٪١٠٠
٤ – قيمة خدمة كل مستوى من وجهة نظر العميل	٦٣	٪٥٦	٤٩	٪٤٤	١١٢	٪١٠٠
ثانياً : عوامل ترتبط بمكتب المراجعة						
٥ – حجم مكتب المراجعة	٨٦	٪٧٧	٢٦	٪٢٣	١١٢	٪١٠٠
٦ – سمعة مكتب المراجعة	٩٧	٪٨٧	١٥	٪١٣	١١٢	٪١٠٠
٧ – عدد العملاء فى سوق المراجعة	٥٢	٪٤٦	٦٠	٪٥٤	١١٢	٪١٠٠
٨ – عدد المكاتب فى سوق المراجعة	٥٤	٪٤٨	٥٨	٪٥٢	١١٢	٪١٠٠

وقد تم تطبيق اختبار كا^{2} (*) وذلك لتحديد ما إذا كان هناك اختلاف معنوى بين المفردات التى تؤيد أن العامل مؤثر والمفردات التى تؤيد أن العامل غير مؤثر .

(*) أنظر الملحق رقم ٣ الإجراءات الإحصائية والنتائج .

وقد توصل الباحث من خلال تطبيق الاختبار الإحصائى إلى أن العوامل التالية تعتبر مؤثرة فى تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة :

١ – صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى .

٢ – المسئولية القانونية لمهام كل مستوى .

٣ – خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى .

٤ – حجم مكتب المراجعة .

٥ – سمعة مكتب المراجعة .

بينما تعتبر العوامل التالية عوامل محايدة بالنسبة لتحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة :

١ – قيمة خدمة كل مستوى من وجهة نظر العميل .

٢ – عدد العملاء فى سوق المراجعة .

٣ – عدد المكاتب فى سوق المراجعة .

وقد اقترح عدد من مفردات العينة العوامل التالية لتؤثر فى تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة :

١ – التكنولوجيا المستخدمة .

٢ – صعوبة الرقابة في الأماكن البعيدة (البعد الجغرافى للعميل) .

٣ – جنسية العميل (مصرى – فرع شركة أجنبية) .

٤ – مستوى الأداء المهنى لمكتب المراجعة .

٥ – درجة الخطر .

٦ – مدى سهولة أو صعوبة عملية المراجعة .

٧ – قياس العائد بالنسبة لساعات العمل .

٨ – العلاقة المستمرة مع العميل .

٩ – حجم نشاط العميل .

١٠ – حجم الخدمات المؤداه .

١١ – الخدمات الأخرى المقدمة للعميل (استشارات – دراسات أخرى ... الخ)

١٢ – الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة .

١٣ – اسم العميل وسمعته .

ويضاف إلى إجمالى تكلفة ساعات العمل المباشر مصروفات أخرى مثل مصروفات طبع القوائم المالية والمصروفات الإدارية للمكتب .

ويمكن أن تأخذ فاتورة الأتعاب فى ظل عقود استرداد التكلفة الشكل التالى :

جدول(١-٦)

شكل فاتورة الأتعاب فى ظل عقود استرداد التكلفة

س ، ص ، ع

محاسبون وخبراء ضرائب

بيان المطلوب من /

وذلك قيمة أتعابنا عن مراجعة حسابات شركتكم عن السنة المالية المنتهية فى ....

	عدد الساعات	فئة الساعة	القيمة بالجنيه
شركاء	xx	xx	xxxx
مديرون	xx	xx	xxxx
مراجعون أول	xx	xx	xxxx
مراجعون مساعدون	xx	xx	xxxx
			————
اجمالى تكلفة الساعات المباشرة			xxxx
يضاف			
مصروفات إدارية للمكتب			xxxx
مصروفات طبع وتصوير القوائم المالية			xxxx
انتقالات المراجعين			xxxx
			————
إجمالى المطلوب			xxxx

والغرض من هذه الفاتورة هو بيان كيفية المحاسبة فى ظل عقود استرداد التكلفة .

ويترتب على استخدام عقود استرداد التكلفة أن يتحمل العميل مخاطر عدم التأكد حيث تتوافر لديه حالة من عدم التأكد بالنسبة لطبيعة وحجم أدلة الاثبات اللازم الحصول عليها .

ويترتب أيضاً على استخدام عقود استرداد التكلفة أن تظهر بوضوح مشكلة تخصيص المراجعين تخصيصاً أمثلاً ، وتنشأ هذه المشكلة من محاولة مكتب المحاسبة والمراجعة تعظيم الخليط من المنافع المالية وغير المالية (١) ، حيث تهدف عملية التخصيص الأمثل للمراجعين إلى مايلى (٢) :

١ - تعظيم الربح .   ٢ - التوافق مع وقت المراجعة المتوقع .

٣ - تجنب الزيادة أو النقص فى أعضاء فريق المراجعة عن العدد المناسب .

٤ - تخفيض الوقت عديم الجدوى من وقت المراجعة الاجمالى .

ويعتبر أهم هدف لعملية تخصيص المراجعين هو السعى نحو مقابلة إمكانيات المراجع باحتياجات مهام المراجعة ، وبمعنى آخر يجب أن يكون هناك توافق بين إمكانيات المراجع واحتياجات مهام المراجعة .

وتضع حالياً العديد من منشآت المراجعة هدف تخفيض عدم التوافق بين إمكانيات المراجع واحتياجات مهام المراجعة هدفاً رئيسياً لها (٣) .

إن تحقيق هدف المقابلة سوف يؤدى إلى وضع المراجع المناسب فى المهمة المناسبة له ، وفى هذه الحالة سوف نصل إلى ما نستطيع أن نطلق عليه " المراجع المعيارى " (٤) Standard auditor (المقصود هنا المراجع الكفء) حيث يؤدى مهمة المراجعة فى الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة مع الحفاظ على جودة المراجعة .

---

(1) Summers, E.L., " The Audit Staff Assignment Problem : A Linear Programming Analysis," The Accounting Review (July 1972) , p. 443 .

(2) Balachandron, K.R. and R.E. Steuer, " An Interactive Model for The CPA Firm Audit Staff Planning Problem with Multiple Objectives," The Accounting Review (January 1982), p. 125 .

(3) Balachandron, B.V. and A.A. Zoltners, " An Interactive Audit Staff Scheduling Decision Support System, " The Accounting Review (October 1981), p. 802.

(٤) د . إبراهيم رسلان حجازى " استخدام البرامج الرياضية ونظم المعلومات فى جدولة المراجعين على عمليات المراجعة فى مكاتب المراجعة الكبيرة " مجلة العلوم التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العددان الثامن والتاسع ، مارس ويونيو ١٩٨٧ ، ص ٢٠٦ .

ولكن إذا أهدرنا هذه المقابلة سوف يؤدى ذلك الى تخصيص مراجع أكثر خبرة من المراجع الكفء على مهمة المراجعة وهذا يعنى أنه سوف يستغل وقت أقل من المراجع الكفء ، أو تخصيص مراجع أقل خبرة من المراجع الكفء على مهمة المراجعة وهذا يعنى أنه سوف يستغل وقتاً أطول من المراجع الكفء ، وهذا يقود إلى أن الأداء المتميز (الحالة الأولى) سوف يبرر ارتفاع الأتعاب . أما الأداء الضعيف (الحالة الثانية) سوف يؤدى بالضرورة إلى إنخفاض الأتعاب [١] فضلاً عن إهدار الجودة .

وفى ختام هذا المبحث ، يعقد الباحث مقارنة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة وذلك فى الجدول رقم (١-٧) :

(1) Chilton, C.S., " Explaining Fees to Clients, " Journal of Accountancy (January 1970), p. 76 .

جدول(١-٧)

مقارنة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة

م	البيـــــــان	عقود الأتعاب الثابتة	عقود استرداد التكلفة
١ -	تحديد الأتعاب	يتم تحديد الأتعاب مقدماً وقبل البدء في عملية المراجعة .	يتم تحديد الأتعاب بعد قياس الوقت الفعلى محسوباً بالأيام أو الساعات لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .
٢ -	مخاطر عدم التأكد	يتحمل المراجع مخاطر عدم التأكد المرتبطة بعملية المراجعة .	يتحمل العميل مخاطر عدم التأكد المرتبطة بعملية المراجعة .
٣ -	بالنسبة للتفاوض	يتم التفاوض بين المراجع والعميل على الأتعاب .	يتم التفاوض بين المراجع والعميل على ساعات عمل المراجعة ومعدلاتها المعيارية .
٤ -	المرونة	توجد مرونة بشأن تخفيض الأتعاب لأن التفاوض يتم على الأتعاب مباشرة .	لاتوجد مرونة بشأن تخفيض الأتعاب لأن التفاوض يتم على ساعات عمل المراجعة ومعدلاتها المعيارية .
٥ -	الاهتمام بطريقة تخصيص ساعات العمل	قد لايهتم العميل بطريقة تخصيص ساعات عمل المراجعة على كل مستوى من مستويات فريق المراجعة.	يهتم العميل بطريقة تخصيص ساعات عمل المراجعة على كل مستوى من مستويات فريق المراجعة.
٦ -	الاهتمام بالوقت الفعلى المبذول	مكتب المراجعة يهتم بتحديد الوقت الفعلى المبذول لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة لأغراض التخطيط الداخلى وتحقيق الكفاءة .	العميل يهتم بتحديد الوقت الفعلى المبذول لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة لأغراض التحاسب . ومكتب المراجعة يهتم أيضاً لأغراض التحاسب والتخطيط الداخلى وتحقيق الكفاءة .

خلاصة الفصل الأول :

قدم الباحث خلال هذا الفصل التحليل النظرى لأتعاب المراجعة ولماهية عقود أتعاب المراجعة والدراسات السابقة المرتبطة بها .

وقد أوضح الباحث فى المبحث الأول الدراسات السابقة المتعلقة بالمفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

وقد أسفرت دراسة (Margheim and Kelley 1987) على أن نوع عقد المراجعة لايؤثر فى تكرار وسائل تخفيض جودة المراجعة وإنما يؤثر فى حجم التخفيض فى وقت المراجعة .

أما دراسة (Palmorse 1989) فقد توصلت إلى أن نوع عقد المراجعة لايؤثر فى ساعات المراجعة وإنما يؤثر فى أتعاب المراجعة .

أما دراسة (Margheim and Kelley 1992) فقد أسفرت عن تفضيل لعقود الأتعاب الثابتة عن عقود استرداد التكلفة .

وأوضح الباحث كذلك من خلال المبحث الثانى أن أتعاب المراجعة تعتبر أحد المشاكل المهنية وأن التشريعات تعتبر قاصرة وأغفلت الكثير من النواحى التى يجب الاهتمام بها عند دراسة أتعاب المراجعة وهذا ما دفع عدد من الباحثين إلى إجراء دراسات لتحديد محددات أتعاب المراجعة ، إلا أن هذه الدراسات لم تهتم بأحد العوامل الهامة وهو عقود أتعاب المراجعة .

كما تم التحليل النظرى فى المبحث الثالث لعقود الأتعاب الثابتة من خلال تعريفها وتحديد أثر استخدامها على المراجع والعميل وكذلك التأصيل النظرى لعقود استرداد التكلفة من خلال تعريفها وتحديد أثر استخدامها على المراجع والعميل ثم تم عقد مقارنة بينهما .

أما المتغيرات التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى فسوف يتم إشتقاقها من خلال التأصيل النظرى لأبعاد عملية المراجعة وهذا ماسوف يتناوله الباحث فى الفصل التالى .

الفصل الثاني

التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة بفرض اشتقاق متغيرات يمكن إخضاعها للفحص الميدانى

الفصل الثانى

التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة بغرض اشتقاق متغيرات يمكن إخضاعها للفحص الميدانى

مقدمه:

يهدف هذا الفصل إلى التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة بغرض اشتقاق المتغيرات التى من المحتمل أن تتأثر باستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ثم إخضاع هذه المتغيرات للدراسة التطبيقية لتحديد ما إذا كان هناك تأثير أم لا .

يقسم الباحث أبعاد عملية المراجعة إلى أربعة أبعاد هى :

إجراءات عملية المراجعة ونتائج أداء عملية المراجعة وسلوك المراجع والعلاقة بين المراجع والعميل .

ومما سبق ، فإن الباحث يقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : إجراءات عملية المراجعة .

المبحث الثانى : نتائج أداء عملية المراجعة .

المبحث الثالث : سلوك المراجع .

المبحث الرابع : العلاقة بين المراجع والعميل .

خلاصة الفصل الثانى .

المبحث الأول
إجراءات عملية المراجعة

مقدمه :

سوف يقوم الباحث فى هذا الجزء باستعراض إجراءات عملية المراجعة وذلك بغرض استخلاص المتغيرات الخاصة بهذا البعد والتى ستخضع للفحص الميدانى .

وفى البداية يجب الإشارة إلى أنه قبل أن تبدأ إجراءات المراجعة يجب أن يتأكد المراجع من أن تعيينه تم وفقاً للإجراءات القانونية خاصة بالنسبة للشركات المساهمة ، وفى حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص يتم تحرير عقد يوضح فيه نطاق العمل الذى يقوم به المراجع ، ويجب على المراجع إذا كان يقوم بمراجعة المنشأة محل المراجعة لأول مرة أن يقوم بإعداد استراتيجية المراجعة .

ويقصد باستراتيجية المراجعة (١) الدراسات التمهيدية التى يقوم بها مراقب الحسابات قبل القيام بعملية المراجعة للحصول على فهم مبدئى لطبيعة الوحدة الإدارية والمحاسبية ، ثم يبدأ المراجع بعد ذلك إجراءات عملية المراجعة .

ومما سبق ، فإن هذا المبحث ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٢-١-١ : فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية .

٢-١-٢ : تخطيط عملية المراجعة .

٢-١-٣ : الحصول على القدر الكافى من أدلة الإثبات .

٢-١-٤ : إصدار تقرير المراجعة .

٢-١-٥ : موضوعات هامة تؤثر فى إجراءات عملية المراجعة .

---

(١) د . زكريا محمد الصادق " مراجعة الحسابات مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٦ ص ٥٧ .

٢-١-١ : فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية :

تحتاج أى منشأة الى تصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية وذلك من أجل ضمان حماية الأصول ودقة البيانات المحاسبية وتنمية الكفاية الإنتاجية والسير على السياسات التى وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها .

وينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى :

١ - الرقابة الإدارية الداخلية .

٢ - الرقابة المحاسبية الداخلية .

وقد استقرت توصيات معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) على مسئولية المراجع على الرقابة المحاسبية الداخلية فقط إلا إذا تبين أن بعض إجراءات الرقابة الداخلية الإدارية تؤثر على القوائم المالية فيجب عليه فحصها وتقويمها فى هذه الحالة .

ويمكن تعريف نظام الرقابة المحاسبية الداخلية بأنه :

نظام يشتمل على الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الطرق والوسائل التى تستعملها بقصد حماية أصولها وضمان دقة وصحة بياناتها المحاسبية .

ونظام الرقابة المحاسبية صمم ليوفر تأكيداً معقولاً بأن(١) :

١ - الوقائع المحاسبية يتم تنفيذها وفقاً للتصريح الإدارى الخاص والعام المحدد لها .

٢ - يتم تسجيل الوقائع لإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية والمساءلة المحاسبية عن الأصول .

٣ - أى إضافات للأصول لاتتم إلا طبقاً للتصريح الإدارى المحدد لها .

٤ - يتم مقارنة القيم المسجلة عن الأصول مع الأصول الموجودة فعلاً على فترات محددة .

ويقوم المراجع بفحص وتقويم أنظمة الرقابة المحاسبية الداخلية على خطوتين (٢) :

١ - جمع المعلومات عن الأنظمة للتعرف على الضوابط الرقابية التى تتضمنها :

ويتم ذلك غالباً عن طريق التقرير الوصفى أو قائمة الاستقصاء أو خرائط تدفق العمليات، وفى هذه الخطوة لا مجال لاستخدام المعاينة الإحصائية لأن المراجع سيجمع

---

(١) مدثر طه أبو الخير " تقويم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام المنهج الاحتمالى وأثر ذلك على برنامج المراجعة " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٧ ص ٥ .

(٢) د. محمد يوسف سالم " الاتجاهات الحديثة فى المراجعة " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ / ١٩٩٧ ص ص ١١٠ - ١١١ .

المعلومات عن كل الأنظمة الرقابية وليس عن جزء منها ، وإذا كشفت مرحلة جمع المعلومات أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن ضوابط رقابية كافية ومناسبة ينتقل المراجع الى الخطوة التالية، أما إذا كشفت هذه المرحلة أن النظام لايتضمن ضوابط كافية أو غير مناسبة فإن المراجع يتوقف عند هذا الحد ويراجع دون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

٢ - القيام بفحص إجرائى أو اختبارات الالتزام Compliance Test لهذه الأنظمة بهدف التأكد من تطبيق الضوابط الرقابية كما هى مرسومة ومحددة ويتم ذلك بطريقتين :

أ - فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها : مثلاً فحص فاتورة معينة ابتداء من تحريرها حتى حفظها فى الدفاتر وبالتالى لايستطيع المراجع أخذ عينة لأنه يجب عليه المراجعة من البداية .

ب - فحص عينة من العمليات لملاحظة تطبيق عنصر معين من عناصر الرقابة مثل عينة من صور فواتير البيع للتأكد من وجود ترخيص بالخصم من موظف مسئول أو فحص إشعارات دائنة وهنا يمكن استخدام أساليب المعاينة الاحصائية .

وأسلوب المعاينة المناسب للتطبيق عند إجراء اختبارات الالتزام لهذه الأنظمة هو أسلوب **عينات تختص بصفة Sampling for Attributes ، ويسعى المراجع خلال هذا الأسلوب إلى تقدير النسبة المئوية لوقوع خطأ معين فى مجتمع معين (مجموعة من المستندات أو الحسابات)** [١] .

وينبغى على مراجع الحسابات دراسة وفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وذلك لوجود علاقة سلبية بين جودة نظام الرقابة الداخلية ونطاق المراجعة ، أى أنه كلما زادت جودة نظام الرقابة الداخلية كلما ضاق نطاق الفحص وبالتالى قلت التكلفة .

ويجب أيضا دراسة وفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لأن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لايحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة وإنما يحدد أيضاً مدى العمق المطلوب فى فحص تلك الأدلة ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التى ينبغى التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها [٢] ، وبعد التوصل إلى قرار بشأن جودة نظام الرقابة الداخلية تبدأ الخطوة التالية وهى تخطيط عملية المراجعة .

---

(١) د. نجيب الجندى " مشاكل معاصرة فى مراجعة الحسابات " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٩ ص ١٩ .

(٢) د. أحمد نور " معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة وما جرى بشأنها من دراسات نظرية وما تعرض له تطبيقها من مشاكل عملية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٨٠ ص ١٢٩ .

٢-١-٢ : تخطيط عملية المراجعة :

يقوم المراجع فى هذه المرحلة بإعداد برنامج المراجعة ، ويعرف البرنامج بأنه " خطة تفصيلية للعمل الذى سيقوم به المراجع ومساعدوه فى محاولة جمع الأدلة الكافية التى تساعده على إبداء الرأى الفنى المحايد عن دقة الحسابات " ، وتنفيذ عملية المراجعة طبقاً للبرنامج المرسوم يؤدى إلى الانتظام والدقة والوصول إلى الهدف دون ضياع للوقت والمجهود .

وتنقسم أنواع برامج المراجعة إلى :

(١) برامج المراجعة المحددة مقدماً .

(٢) برامج مراجعة تحتوى على الخطوط الرئيسية لأعمال المراجعة ويتم استكمال الإجراءات التفصيلية أثناء التنفيذ .

ويجب أن يتضمن برنامج المراجعة مايلى :

- الهدف من المراجعة .
- إجراءات المراجعة الواجب اتباعها بالنسبة لكل مهمة .
- الدفاتر والمستندات الواجب الاطلاع عليها بالنسبة لكل مهمة .
- **إعداد موازنة الوقت وتعرف موازنة الوقت بأنها تقدير لإجمالى الساعات المتوقع استنفاذها فى عملية المراجعة** (١) .
- أسلوب قياس الوقت الفعلى المستنفذ فى عملية المراجعة ومقارنته بالوقت المقدر وتحديد أسباب الانحراف إن وجد .
- **تحديد حجم العينة ، وهى عينات تختص بقيمة ، وفيها يتم تقدير القيمة الإجمالية لمجتمع معين (مجموعة من الحسابات) أو القيمة الإجمالية للأخطاء بمجتمع معين** (٢) .
- اسم المراجع الذى سيقوم بالفحص .

٢-١-٣ : الحصول على القدر الكافى من أدلة الإثبات :

يقوم المراجع فى هذه المرحلة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخططة فى برنامج المراجعة بغرض الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات يؤهله لتكوين رأى بشأن القوائم المالية .

---

(1) Carmichael, D.R. and J.J. Willingham, " Auditing Concepts and Methods, " McGraw-Hill Book Company (New York 1979), p. 131 .

(٢) د. نصر محمد جعيصه " مراجعة الحسابات دراسة تحليلية لبعض الأساليب والمشكلات التى تواجه مراقب الحسابات " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٤ ص ١٥٨ .

ودليل المراجعة Audit Evidence يتضمن كل الأشياء التى تؤثر فى حكم المراجع فيما يتعلق بدرجة مطابقة التمثيل المالى للواقع الاقتصادى [١] ومن أمثلة أدلة الإثبات : "الوجود الفعلى – المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات من داخل وخارج المنشأة – الدقة المحاسبية للعمليات – الشهادات الشفوية – شهادات واقرارات من الغير – وجود نظام سليم للرقابة الداخلية – الوقائع التالية لتاريخ الاقفال للحسابات " .

ويوجد عدد من الأساليب الفنية يتم من خلالها الحصول على أدلة الإثبات مثل :

" المعاينة والجرد الفعلى – المراجعة المستندية – الشهادات والإقرارات (المصادقات) – المراجعة الحسابية – تحليل الحسابات – المراجعة الانتقادية – المقارنة والربط بين المعلومات – الاستفسارات " .

ويلاحظ أن بعض هذه الأساليب قد لا ينتج عنها أدلة مثل تحليل الحسابات والمراجعة الانتقادية والمقارنة والربط بين المعلومات وإنما تؤدى إلى كشف أمور قد يترتب عليها التوسع فى الفحص والتحليل من خلال الحصول على أدلة إضافية .

ويقوم المراجع بتقويم موضوعية أدلة الإثبات من خلال دراسة العوامل التالية [٢] :

١ – حجم الدليل : أى عدد الوحدات من كل نوع من أنواع أدلة الإثبات ، ويتحدد الحجم ارتكازاً على المؤشرات الإحصائية للمجتمع الذى يشتمل على المقررات التى يرغب المراجع فى تقييمها وهذه المؤشرات هى :

(أ) الحجم (حجم المجتمع) . (ب) الفروق (تباين المجتمع) . (حـ) معدل الخطأ .

٢ – ملاءمة نوع دليل الإثبات لبرنامج المراجعة .

٣ – الثقة فى الدليل : ويقصد بها حد الاعتماد على نوع دليل الإثبات ، وحد الاعتماد على الدليل نفسه والثقة فيه يتأثر بـ :

أ – مدى الاقتناع بنوع الدليل . ب – احتمال سوء تفسير الدليل .

٤ – توقيت الحصول على الدليل : يقصد به الوقت المناسب للحصول على دليل الإثبات ويتأثر تحديد الوقت اللازم للحصول على دليل الإثبات بدرجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومدى شموله للمنشأة محل المراجعة .

---

(1) Thomas, C.W. and E.O. Henke, " Auditing Theory and Practice, " Kent Publishing Company (Boston 1983) , p. 85 .

(٢) د. أحمد على غازى " قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصوره ، المجلد الثانى عشر ، العدد الخامس – ٢ ، ١٩٨٨ ص ص ١٥١ – ١٥٢ .

٥ – وجود دليل مدعم : ويقصد به وجود تدعيم لدليل الإثبات (أى الاعتماد على أكثر من نوع من أدلة الإثبات) بحيث يتمكن المراجع من الوصول إلى درجة اليقين المناسبة للحالة المعروضة عليه .

وتختلف كمية أدلة الإثبات التى يسعى المراجع للحصول عليها (وبالتالى حجم العمل) طبقاً لدرجة الخطر التى يتعرض لها العنصر محل الفحص والأهمية النسبية لهذا العنصر والتكلفة والعائد بالنسبة للدليل وملاءمة الدليل للعنصر محل الفحص ، وبناء على أدلة الاثبات يكون المراجع رأياً بشأن القوائم المالية .

٢-١-٤ : إصدار تقرير المراجعة :

يقوم المراجع فى تقرير المراجعة بإبداء رأى فنى محايد عن مدى عدالة القوائم المالية فى التعبير عن المركز المالى ونتيجة الأعمال للمنشأة محل المراجعة .

ورأى المراجع لايخرج عن أحد الآراء التالية :

١ – رأى نظيف Unqualified Opinion

٢ – رأى متحفظ Qualifed Opinion

٣ – الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer of Opinion

٤ – الرأى العكسى Adverse Opinion

ويجب على المراجع أن يصدر تقريره طبقاً لمعايير معينة ، وهذه المعايير هى :

١ – يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

٢ – يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة فى الفترة الحالية تتماثل مع المبادئ المحاسبية المستخدمة فى الفترة السابقة .

٣ – يفهم ضمناً أن الإفصاح فى القوائم المالية كاف ما لم يشر التقرير لغير ذلك .

٤ – يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية كوحدة واحدة وفى هذه الحالة الأخيرة يجب أن يوضح المراجع الأسباب التى دعته إلى ذلك .

٢-١-٥ : موضوعات هامة تؤثر فى إجراءات عملية المراجعة :

وتتخلل مراحل إجراءات المراجعة السابق ذكرها عدد من الموضوعات الهامة التى تتشعب خلال عملية المراجعة كلها مثل خطر المراجعة واعتماد المراجع الخارجى على المراجع

الداخلى . وسوف يتناول الباحث هذين الموضوعين بشئ من التفصيل :

أ – خطر المراجعة :

خطر المراجعة هو[١] " وجود بعض العوامل الخاصة بالمنشأة أو بالمراجع والتى يترتب عليها احتمال عدم اتفاق نتيجة المراجعة مع الحقائق الاقتصادية ، مما ينتج عنه خسائر مالية للمستفيدين من القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ".

وتنقسم أخطار المراجعة إلى ثلاثة أنواع وهى[٢] :

١ – الخطر الملازم (المتأصل) Inherent Risk

وهو قابلية رصيد حساب أو فئة من العمليات للخطأ الذى قد يكون جوهرياً عندما يجمع مع الخطأ فى أرصدة الحسابات أو فئة من العمليات الأخرى بافتراض عدم وجود علاقة له بالرقابة المحاسبية .

٢ – خطر الرقابة Control Risk

هو الخطر الناشئ عن الخطأ الذى يمكن أن يحدث فى رصيد حساب أو فئة من العمليات ، والذى قد يكون جوهرياً عندما يجمع مع الخطأ فى أرصدة حسابات أو فئة من العمليات الأخرى ، والذى تتم الحيلولة دون وقوعه أو اكتشافه فى الوقت المناسب عن طريق نظام الرقابة المحاسبية الداخلية .

٣ – خطر الاكتشاف Detection Risk

هو الخطر الناشئ عن إجراءات المراجع التى ترشده أو تقوده إلى استنتاج أن الخطأ فى رصيد حساب ما أو فئة من العمليات والذى قد يكون جوهرياً عندما يجمع مع الأخطاء فى أرصدة حسابات أو فئات عمليات من العمليات الأخرى غير موجود عندما يكون مثل هذا الخطأ موجود حقيقة .

وتؤثر أخطار المراجعة فى تخطيط عملية المراجعة وتحديد حجم العينة وتقويم نتائج عملية المراجعة . وهناك علاقة وثيقة بين خطر المراجعة ومبدأ الأهمية النسبية **فالخطر النسبى**

---

(١) د. محمد يوسف سالم " الاتجاهات الحديثة فى المراجعة " مرجع سبق ذكره ص ١٨٦ .

(٢) د. محمد ابراهيم طه عبد الوهاب سالم " أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته فى تخطيط وتقييم أعمال المراجعة" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثالث عشر ، العدد الخامس ، ١٩٨٩ ص ص ٧٠ – ٧١ .

للخطأ المحتمل يؤخذ فى الاعتبار عند تقدير ما إذا كان هذا الخطأ فى رأى المراجع مؤثراً على عملية المراجعة أم لا [١] .

والخطأ المادى المؤثر قد يكون خطأ فى القوائم المالية أو إغفال معلومات منها[٢]، والمراجع عند تحديده لمستوى المخاطرة فإنه يقوم بذلك على مستوى القوائم ككل وعلى مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية بمعنى أنه يقوم مستوى المخاطرة الذى يتعلق بكل رصيد من أرصده الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذى يتعلق بكل نوع من العمليات وذلك حتى يمكنه تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من كل رصيد أو كل نوع من العمليات[٣] .

ومستوى المخاطرة يختلف من عنصر لعنصر ، فهناك بعض البنود معرضة أكثر من غيرها لخطر الضياع أو السرقة أو الخطأ مثل النقدية والبضاعة والاستثمارات ومستوى المخاطر لكل عنصر يختلف أيضاً من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى .

وهنا يتخذ المراجع بعض قرارات الأهمية النسبية من خلال تحديد مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع للتركيز عليها واتخاذ إجراءات إضافية لها وتحديد مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض لتقدير مساحة العمل المناسب لأهميتها .

(ب) اعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى :

وموضوع اعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى من الموضوعات الهامة ، فقد ازدادت تكلفة عملية المراجعة فى الآونة الأخيرة ازدياداً كبيراً وذلك للأسباب التالية [٤] :

١ – الطلبات المتزايدة على خدمات جديدة ومختلفة .

٢ – التدخل الحكومى فى الصناعة يتزايد ونظم الأعمال تصبح أوسع وأكبر وأكثر تعقيداً .

٣ – تزايد الطلب من جانب لجان المراجعة والهيئات المنظمة على المراجعة المستمرة .

وبالتالى فإن المراجعين فى سعيهم نحو الوصول إلى تكلفة فعالة قد يعتمدون على المراجعين الداخليين فى بعض مجالات عملية المراجعة .

---

(1) Thomas, C.W. and E. O. Henke, op.cit., p. 47 .

(٢) د. شعبان يوسف مبارز " دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة وموقف مراقب الحسابات منها " مجلة العلوم الإدارية ، كلية التجارة ببنى سويف ، جامعة القاهرة ، السنة الثالثة ، العدد الخامس ، يناير ١٩٩٣ ص ٢٤٣ .

(٣) د. اسماعيل ابراهيم جمعه " تقدير المخاطرة فى عملية المراجعة نموذج مقترح " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٨٩ ص ١٦٧ .

(٤) د. محمد على حماد " المعايير التى تحكم عول المراجع الخارجى على المراجع الداخلى " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصوره ، المجلد الثانى عشر ، العدد الخامس – ٢ ، ١٩٨٨ ص ص ١٩٧–١٩٨

وقد ناقش العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلى المعيار رقم ٩ لسنة ١٩٧٥ الصادر عن (SAS) وقد حدد هذا المعيار نظرياً ثلاثة معايير لاعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى :

١ - الموضوعية .　　　٢ - أداء العمل .　　　٣ - الكفاءة .

وقد أخضعت هذه المعايير للفحص الميدانى وقد توصلت دراسة (Schneider) [(١)] إلى أنه يجب ترتيب هذه المعايير من حيث الأهمية كالتالى :

١ - أداء العمل .　　　٢ - الكفاءة .　　　٣ - الموضوعية .

وقد توصلت دراسة (Margheim) [(٢)] إلى أن المراجعين الخارجيين يخفضون من ساعات العمل المخططة لو اتصف المراجعون الداخليون بمستوى مرتفع من الكفاءة ومستوى مرتفع فى أداء العمل ولكنهم لا يعدلون اختباراتهم استجابة للتغيير فى موضوعية المراجع الداخلى .

ومن خلال التحليل السابق لإجراءات المراجعة فإن الباحث يستخلص مجموعة من المتغيرات التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى .

١ - موازنة وقت المراجعة .

٢ - حجم عينة المراجعة .

٣ - كمية عمل المراجعة التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

٤ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .

٥ - كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

٦ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

وسيقوم الباحث من خلال الدراسة التطبيقية بدراسة أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات السابقة .

---

(1) Schneider, A., " Modeling External Auditors' Evaluation of Internal Auditing," Journal of Accounting Research (Autumn 1984) , pp. 657-678 .

(2) Margheim, L.L., " Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors, " Journal of Accounting Research (Spring 1986), pp. 194-205 .

المبحث الثانى
نتائج أداء عملية المراجعة

مقدمه:

سوف يتناول الباحث فى هذا المبحث النتائج المتعلقة بأداء عملية المراجعة ككل ، وهذه النتائج لاتظهر إلا بعد أداء عملية المراجعة ككل .

وتتمثل هذه النتائج فى الإيرادات لمكتب المحاسبة والمراجعة وجودة عملية المراجعة والسمعة المهنية لمكتب المحاسبة والمراجعة .

فمثلاً مكتب المحاسبة والمراجعة لا يحصل على أتعابه عند أداء جزء من عملية المراجعة بل عند أداء عملية المراجعة ككل ، وكذلك تقاس جودة عملية المراجعة عن أداء عملية المراجعة كلها وليس على جودة أداء جزء من عملية المراجعة ، والسمعة المهنية تتكون من مهارة المراجع فى أداء عملية المراجعة ككل وليس على مهارته فى أداء جزء منها .

وسوف يتم تناول هذه النقاط بشئ من التفصيل من خلال هذا المبحث .

مما سبق ، فإن هذا المبحث سوف ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٢-٢-١ : إيرادات مكتب المحاسبة والمراجعة .

٢-٢-٢ : السمعة المهنية لمكتب المحاسبة والمراجعة .

٢-٢-٣ : جودة عملية المراجعة .

٢-٢-١ : إيرادات مكتب المحاسبة والمراجعة :

يقدم مكتب المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى خدمات المراجعة الخدمات الاستشارية والتى تتكون من [١] :

١ - الخدمات الضريبية . ٢ - الخدمات الإدارية . ٣ - الخدمات المحاسبية .

وبالتالى فإن الأتعاب الإجمالية لمكتب المراجعة هى خليط من الأتعاب المتعلقة بخدمات المراجعة والأتعاب المتعلقة بالخدمات الاستشارية .

ولكن أى نوع من الأتعاب يمثل المصدر الرئيسى لمكتب المحاسبة والمراجعة ؟

أجابت على هذا التساؤل دراسة (Cowen) [٢] وتوصلت إلى أن متوسط الأتعاب التى تحصل عليها الشركات الثمانية الكبار من تأدية الخدمات الاستشارية تعادل ٢٠٪ من الأتعاب الإجمالية بينما تبلغ نسبة الأتعاب للخدمات الاستشارية لشركات المحاسبة والمراجعة الأخرى ١٥٪ من الأتعاب الإجمالية .

وقد توصلت دراسة (Scheiner and Kiger) [٣] إلى أن حوالى ٨٩٪ من حجم العينة (٦٠٠ شركة من الشركات الأمريكية) تدفع مابين صفر ٪ إلى ٤٩٫٩٩٪ من إجمالى الأتعاب للخدمات الاستشارية ، أى أن هذه الشركات تدفع مابين ٥٠٫٠١٪ إلى ١٠٠٪ لخدمات المراجعة فقط .

وتؤكد نتائج الدراستين السابقتين نتيجة المسح الذى أجراه المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين [٤] على ٥٠٠٠ عضو من أعضائه حيث وجد أن هؤلاء الأعضاء يخصصون فى المتوسط حوالى ٢٣٪ من وقتهم المهنى لأداء الخدمات الاستشارية وأن شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى تحصل على أكثر من ٣٠٪ من أتعابها الإجمالية من خلال أداء الخدمات الاستشارية .

---

(1) Carmichael, D.R. and J.J. Willingham, op. cit., p. 30.

(2) Cowen, S.S., " Non Audit Services : How much is too Much ? ," Journal of Accountancy (December 1980), p. 52 .

(3) Scheiner, J.H. and J.E. Kiger, " An Emprical Investigation of Auditor Involvoment in Non-Audit Services," Journal of Accounting Research (Autumn 1982), pp. 482-496 .

(4) Kuttner, M.S., " CPA Consulting Services : A New Standard, " Journal of Accountancy (November 1991), p. 41 .

ويتضح من خلال الدراسات السابقة أن المصدر الرئيسى لإيرادات مكتب المحاسبة والمراجعة هى خدمات المراجعة ، أى أن استمرار المكتب فى سوق المحاسبة والمراجعة يتوقف على تدفق الأتعاب المتعلقة بخدمات المراجعة ، وهذه الأتعاب هى أتعاب عمليات المراجعة ككل .

وسوف تستخدم هذه الأتعاب للوفاء بنفقات عمليات المراجعة ودفع الرواتب للمساعدين والمراجعين ودفع الإيجارات ورواتب العاملين وتمويل برامج التعليم المستمر وإنشاء مكتبة متخصصة فى مكتب المراجعة وتحقيق العائد المناسب للمراجع صاحب المكتب .

٢-٢-٢ : السمعة المهنية لمكتب المحاسبة والمراجعة :

يحاول مكتب المحاسبة والمراجعة دائماً بناء سمعة مهنية جيدة ، ويعكس مستوى الثقة التى يوليها مستخدمو القوائم المالية لمراقب الحسابات السمعة المهنية التى يتمتع بها ، وبالتالى يجب عليه أن يتبع استراتيجية يكون هدفها بناء سمعة مهنية جيدة فى سوق الخدمات المهنية ، حيث إن هذه السمعة المهنية تكون مؤشراً على أدائه المتوقع فى المستقبل وعلى نوعية الخدمات التى يقدمها [١].

ومن أهم وسائل تكوين السمعة المهنية هو ألا تزيد درجة المخاطرة (المقصود هنا المخاطرة الكلية المتعلقة بالقوائم المالية ككل) عن درجة المخاطرة الكلية التى يقبلها المراجع والمحددة مقدماً كسياسة عامة لمؤسسة المحاسبة والمراجعة ، وكذلك يجب المحافظة على كفاءة عمليات المراجعة وذلك بتخفيض تكلفة إصدار تقرير المراجعة مع الاحتفاظ بجودة المراجعة .

---

(١) يوسف صلاح عبدالله حسن " تحليل دالة منفعة مراقب الحسابات عند قيامه بتأدية الخدمات الإدارية والاستشارية" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٦ ص ١١٣ .

٣-٢-٣ : جودة عملية المراجعة :

يعتبر الحفاظ على جودة عمليات المراجعة من أهم وسائل تكوين السمعة المهنية ويتم ذلك من خلال التطبيق السليم لمعايير المراجعة بغرض إبداء رأى فنى محايد على القوائم المالية .

وقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين تسعة عناصر لرقابة الجودة هم [(١)] :

(١) قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع العملاء القدامى :

يشتمل هذا العنصر من عناصر رقابة الجودة على السياسات والإجراءات التى تحدد قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع العملاء القدامى وذلك من أجل تقليل احتمال الارتباط بعملاء غير أمناء .

(٢) تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة :

يشتمل هذا العنصر على الإجراءات والسياسات المتعلقة بتخصيص المراجعين على عمليات المراجعة وتسمح هذه الإجراءات والسياسات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن العمل سوف يؤدى بواسطة مراجعين على درجة معينة من التدريب الفنى والمهارة المطلوبة لمواجهة الظروف المختلفة .

(٣) الإشراف :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات المتعلقة بالإشراف وأداء العمل وتسمح هذه السياسات والإجراءات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن العمل المؤدى يحقق معايير الجودة للأشراف وأداء العمل المعدة بواسطة منشأة المراجعة .

(٤) التعيين :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات المتعلقة بالتعيين ، وتسمح هذه السياسات والإجراءات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن المراجعين يمتلكون صفات ملائمة تسمح لهم بأداء العمل بكفاءة .

---

(1) Defliese, P. L., H. R. Jaeniche, J.D. Sullivan and R.A. Gnospelius, op. cit., pp. 75-76 .

(٥) التطوير المهنى :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات المتعلقة بالتطوير المهنى ، وتسمح هذه السياسات والإجراءات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن المراجعين يمتلكون المعرفة المطلوبة التى تسمح بإنجاز المهام المخصصة لهم .

(٦) الترقى :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات المتعلقة بالترقى ، وتسمح هذه السياسات والإجراءات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن المراجعين المختارين للترقية يملكون المؤهلات الضرورية لإنجاز المهام المتوقع القيام بها .

(٧) الاستشارات :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات المتعلقة بالاستشارات ، وتسمح هذه السياسات والإجراءات بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن المراجعين يسعون لطلب المساعدة من أشخاص على مستوى ملائم من المعرفة والكفاءة والسلطة والقدرة على الحكم .

(٨) الاستقلال :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات التى تسمح بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن جميع المراجعين فى المستويات التنظيمية المختلفة يحافظون على استقلالهم .

(٩) الفحص :

يشتمل هذا العنصر على السياسات والإجراءات التى تسمح بتوفير تأكيد معقول لمنشأة المراجعة بأن الاجراءات والسياسات المتعلقة بالعناصر السابقة لرقابة الجودة تطبق بفعالية .

ويلاحظ أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بأداء كل عملية مراجعة بينما تتعلق معايير الرقابة على جودة المراجعة بكيفية ممارسة المكتب لأعماله كوحدة واحدة [١] ، وعلى ذلك فهناك ارتباط بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة النوعية (معايير رقابة

---

(١) د. محمد يوسف سالم " استخدام نظرية تكلفة الوكالة فى تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بسلطنة عمان " مرجع سبق ذكره ، ص ٣٠ .

الجودة) حيث أن سياسات وإجراءات الرقابة النوعية التى يتبناها المكتب قد تؤثر على أداء أى عملية مراجعة فردية وقد تؤثر على أداء المكتب فى مجموعه [1] .

ومن خلال التحليل السابق لبعد نتائج أداء عملية المراجعة ، فإن الباحث يستخلص مجموعة من المتغيرات التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى :

١ – أتعاب المراجعة .

٢ – أرباح مكتب المراجعة .

٣ – توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين .

٤ – درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) .

٥ – جودة عملية المراجعة .

٦ – كفاءة عملية المراجعة .

وسيقوم الباحث من خلال الدراسة التطبيقية بدراسة أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات السابقة .

---

(١) د. محمد يوسف سالم " المراجعة أصولها العلمية وتطبيقاتها العملية " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٧ ص ٦٢ .

المبحث الثالث
سلوك المراجع

مقدمه :

يمثل العنصر البشرى فى مهنة المحاسبة والمراجعة الدعامة الرئيسية لقيام المهنة وازدهارها ، فالمراجع هو الذى يضع المفاهيم والأسس والقواعد المهنية ثم يقوم بتطبيقها من خلال الممارسة العملية وهو أيضاً الذى يضع المعايير اللازمة لتقويم الأداء وتحسينه .

ولقد رأى المراجعون أن الاستفادة من العلوم السلوكية سوف يؤدى إلى تطوير المهنة وتدعيمها حيث سيؤدى فهم العنصر البشرى (المراجع) إلى المساعدة فى إيجاد بيئة مراجعة سليمة تستطيع جذب مراجعين جدد والحفاظ على المراجعين الحاليين .

والغرض النهائى من استخدام العلوم السلوكية فى دراسات المحاسبة والمراجعة هو زيادة كفاءة المراجع وجودة عملية المراجعة .

ومما سبق ، فإن هذا المبحث ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٢-٣-١ : الدافعية والرضا الوظيفى .

٢-٣-٢ : التدريب أثناء العمل .

٢-٣-٣ : الخبرة المهنية .

٢-٣-٤ : أدراك المراجع لدوره .

٢-٣-١ : الدافعية والرضا الوظيفى :

الدافعية هى[١] " حالة داخلية كامنة قد تكون عضوية أو نفسية تؤدى إلى سلوك معين فى ظروف معينة لتصل فى النهاية الى هدف منشود " .

وتوجد العديد من النظريات لتفسير الدوافع ، مثل :

١ - نظرية هرم الحاجات (لماسلو) .
٢ - نظرية ذات العاملين (العنصرين) (لهيرزبرج) .
٣ - نظرية الحاجات (لماكليلاند) .
٤ - نظرية التوقع (لفروم) .
٥ - نظرية العدالة (لآدامز) .
٦ - نظرية التدعيم (لسكينر) .

وتستخدم هذه النظريات فى مجال المراجعة بغرض التعرف على حاجات المراجعين وإثارة دوافعهم لأداء أعمال المراجعة بكفاءة وجودة ، ولقد تم اختبار بعضاً من النظريات السابقة فى مجال المراجعة وذلك لتحديد أثرها على المراجع .

فمثلاً ، نظرية التوقع قد خضعت لدراستين تطبيقيتين ، وتنص هذه النظرية على أن دافعية الفرد لأداء عمل معين هى محصلة للآتى[٢] :

١ - العوائد التى يود الحصول عليها وجاذبيتها Valence

٢ - شعوره بأن الأداء هو الوسيلة لذلك Instrumentality

٣ - توقعه بأن مجهوده ونشاطه يمكن أن يؤدى إلى هذا الأداء Expectancy

وقد توصلت دراسة (Ferris)[٣] التى اختبرت هذه النظرية إلى أن نماذج التوقع تعتبر عوامل هامة للتنبؤ بالرضا الوظيفى .

بينما توصلت دراسة (Dillard)[٤] إلى أن نظرية التوقع صالحة لتفسير أسباب ترك العمل للمراجعين وأن الرضا المتوقع يمكن أن يستخدم للمفاضلة بين البقاء فى العمل أو تركه .

---

(١) د . عزت عبد العظيم الطويل " ملامح علم النفس الحديث " بدون ناشر ، ١٩٩٢ ص ٢٣٣ .

(٢) د. أحمد ماهر " السلوك التنظيمى مدخل بناء المهارات " بدون ناشر ، ١٩٩٢ ص ١٥٣ .

(3) Ferris, K.R., " A Test of Expectancy Theory of Motivation in An Accounting Environment, " The Accounting Review (July 1977), pp. 605-615 .

(4) Dillard, J.F., " Valence - Instrumentality - Expectancy Model Validation Using Selected Accounting Groups, " Accounting, Orgaizations and Society (vol. 4, No. 1/2, 1979), pp. 31-38 .

وقد خضعت نظرية من نظريات الدافعية للاختبار وهى نظرية الحاجات (لماكيلاند) (الحاجة إلى الانتماء ، الحاجة الى القوه ، الحاجة الى الإنجاز) .

وقد توصلت دراسة (Harrell and Stahl)(١) التى أخضعت هذه النظرية للاختبار إلى النتائج التالية :

١ – توجد علاقة سلبية بين الحاجة إلى الانتماء والرضا الوظيفى بالنسبة للشركاء والمديرين .

٢ – توجد علاقة إيجابية بين الحاجة إلى القوة والرضا الوظيفى .

٣ – توجد علاقة إيجابية بين الرضا الوظيفى ونية البقاء في منشأة المراجعة .

٤ – توجد علاقة إيجابية بين الحاجة إلى الإنجاز والساعات المخصصة للعمل وأداء العمل فى منشأة المراجعة .

ويلاحظ مما سبق أن الرضا الوظيفى يعتبر من ضمن العوامل السلوكية الهامة الواجب الالتفات إليها حيث أتضح من خلال الثلاث دراسات الأخيرة أنه يعتبر سبباً ونتيجة فى آن واحد حيث إن الدافعية تؤثر فى الرضا الوظيفى (كنتيجة) بينما الرضا الوظيفى يعتبر سبباً فى قرار البقاء فى العمل أو تركه .

ويعرف الرضا الوظيفى بأنه (٢) " درجة شعور الفرد الإيجابى أو السلبى تجاه الجوانب المختلفة لواجبات الوظيفة ، وضع العمل ، والعلاقات مع زملاء العمل " . أى أن الرضا الوظيفى ينقل المشاعر الأساسية لتقويم الشخص لوظيفته ككل ولجوانبها المميزة .

وتعتبر نظرية ذات العاملين من أهم نظريات الدافعية حيث تشتمل على أغلب العوامل التى تساعد على إثارة دوافع المراجعين فضلاً عن أنها توضح العلاقة بين الدافعية والرضا الوظيفى ومحتوى هذه النظرية هو (٣) :

" تعتمد هذه النظرية على المبدأ الأساسى إن العوامل التى تسبب الرضا الوظيفى هى منفصلة ومتميزة عن العوامل التى تسبب عدم الرضا حيث العوامل المحفزة (المرتبطة أساساً بتحقيق الرضا) هى :

---

(1) Harrell, A.M. and M.J. Stahl, " McClelland's Trichotomy of Needs Theory and The Jop Satisfaction and Work Performance of CPA Firm Professionals, " Accounting, Organizations and Society (Vol 9, No. 3 /4, 1984), pp. 241-252 .

(٢) د. السعيد محمد لبده " ادارة السلوك التنظيمى " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٥ ص ٣٩ .

(٣) د. سمير محمد يوسف " السلوك التنظيمى " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٥ ص ص ١٢٣–١٢٧ .

١ – الإنجاز . ٢ – العمل نفسه . ٣ – المسئولية .

٤ – النمو الوظيفى . ٥ – التقدير .

بينما العوامل الواقية (التى تمنع حدوث عدم الرضا) هى :

١ – سياسات الشركة . ٢ – الإشراف . ٣ – علاقات العمل .

٤ – الأجر . ٥ – ظروف العمل . ٦ – الأمان ، المركز .

والعوامل المانعة (الواقية) هى السبب الرئيسى فى عدم الرضا الوظيفى بينما العوامل المحفزة هى السبب الرئيسى للرضا الوظيفى ولاتعتبر هاتان المجموعتان متضادتان لبعضهما لكنهما يمثلان بعدين مختلفين . أى أن هناك منطقة حيادية يتواجد معظم الأفراد عندها فإذا توافرت العوامل المانعة لايعنى هذا تحقيق الرضا ولكن سيوجد الفرد فى المنطقة الحيادية . ولكن انتقال الفرد إلى منطقة الرضا يتطلب توافر العوامل المحفزة .

والخلاصة أنه رغم كثرة العوامل المؤثرة فى الرضا الوظيفى إلا أنه يمكن القول أنه توجد خمسة عوامل وطيدة الصلة بالرضا الوظيفى هى [(١)] :

١ – العمل نفسه . ٢ – الأجر . ٣ – فرص الترقى .

٤ – الإشراف . ٥ – الزملاء فى العمل .

وقد توصلت إحدى الدراسات [(٢)] إلى أن الرضا الوظيفى يؤثر تأثيراً جوهرياً على الأداء حيث أنه كلما زادت درجات الرضا الوظيفى لدى العاملين بمنشأة المراجعة كلما زاد مستوى أداء هؤلاء العاملين ، وكلما انخفضت درجات الرضا لدى العاملين كلما انخفض مستوى الأداء .

٢-٣-٢ : التدريب أثناء العمل :

التدريب هو[(٣)] " العملية المنظمة المستمرة التى تكسب الفرد معرفة أو مهارة أو قدرات أو أفكار أو آراء لازمة لأداء عمل معين أو بلوغ هدف معين " .

---

(١) د. عبد المنعم جنيد " المدخل فى السلوك التنظيمى " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ / ١٩٩٧ ص ص ١٣٠-١٣١ .

(٢) أيمن أحمد منير صالح " أثر العوامل السلوكية والاشرافية لفريق المراجعة على ترشيد أداء المراجع " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٣ ص ٥٥ .

(٣) د. على عبد الوهاب " إدارة الأفراد – منهج تحليلى " مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٥ ص ٢٤٥ .

والتدريب ضرورة تفرضها بيئة الأعمال الحديثة حيث التطوير الدائم والتغيير المستمر . وعملية التدريب تهدف ببساطة إلى تغيير سلوك واتجاهات الفرد من الأسلوب أو النمط الذى اتخذه لنفسه إلى نمط تعتقد الإدارة بأنه أكثر الأساليب ارتباطاً مع الأهداف المنشودة .

وفى مجال المراجعة فإن التدريب المستمر يعتبر أحد السياسات الهامة لمنشأة المراجعة وذلك لأن التدريب يساعد المنشأة على الاحتفاظ بمراجعين أكفاء مدربين يستطيعون أن يلبوا احتياجات العملاء بما يضمن لها الازدهار أو على الأقل الاستمرار فى سوق المراجعة .

وعملية التدريب فى مهنة المراجعة تتخذ الأسلوبين التاليين (١) :

١ – التدريب فى قاعة الدرس والفصول Classroom Training

ونظام التدريب فى الفصول الدراسية يكفل استيعاب أكبر عدد من المتدربين بأقل عدد من المدربين . ويصلح هذا النظام خاصة فى المجالات التى يمكن فيها نقل المعلومات والخبرات عن طريق المحاضرات أو وسائل الإيضاح المختلفة سواء أكانت سمعية أو بصرية .

٢ – التدريب أثناء العمل on-The Jop Training

ويقوم المشرف بالدور الرئيسى فيه حيث يتولى مسئولية تدريب العاملين تحت رئاسته ويتميز هذا الأسلوب من التدريب بأنه يقدم الخبرة المكتسبة مباشرة وفى نفس ظروف العمل التى سيعمل فيها المتدرب وثمه عيب فى هذه الطريقة وهو أن المشرف قد يتغاضى عن أخطاء المتدرب أو قد يكون هو نفسه لايصلح أن يكون قدوة . ويعتبر هذا الأسلوب من أساليب التدريب سلاح ذو حدين فى يد المسئول عن التدريب ، فقد يستخدمه فى تحسين وتكوين علاقات إنسانية طيبة بينه وبين مرؤسيه وقد تسفر العملية عن مواقف عكسية .

والتدريب فى قاعة الدرس يناسب مرحلة التأهيل العلمى للمراجع حيث تتم دراسة مبادئ وأسس المحاسبة والمراجعة ومتابعة أحدث التطورات فى المهنة وزيادة معرفة المراجع عموماً فى مختلف فروع المعرفة أما التدريب أثناء العمل فهو يناسب مرحلة التأهيل العملى للمراجع حيث يقوم المراجع بتطبيق النظريات التى درسها فى قاعة الدرس وممارسة نوع من التقدير الشخصى والحكم على الأشياء .

---

(١) د. عبد المنعم جنيد " إدارة الموارد البشرية " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ ص ص ٢٤٨-٢٤٩ .

وتنبع أهمية التدريب أثناء العمل من أنه مهما قيل فى قاعة التدريب فإن التدريب الحقيقى يتم فى موقع العمل [١] وأن سلوك الأفراد يتشكل من خلال عملهم وتفاعلهم مع زملائهم ورؤسائهم .

وليس معنى هذا التقليل من أهمية التدريب فى قاعة الدرس والفصول وذلك لأنه مرحلة هامة لابد من وجودها لإيجاد مراجع كفء ولكنها وحدها لاتكفى لإيجاد هذا المراجع الكفء بل لابد من تدعيم الخلفية العلمية بالتطبيق والممارسة العملية ويتم ذلك من خلال التدريب أثناء العمل .

ولأهمية موضوع التدريب أثناء العمل فقد شكلت اللجنة الفرعية للتعليم التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين مجموعة عمل وذلك لتطوير التدريب أثناء العمل بعد أن لوحظ من شواهد غير مؤكدة اختفاء التدريب أثناء العمل فى منشآت المراجعة .

وقد توصلت هذه المجموعة إلى تحديد ثلاثة مجموعات من الخصائص مرتبطة بعملية التطوير [٢] :

١ – الخاصية الأولى :

وهى تتعلق بعملية إكساب المراجع معرفة متعمقة وحكم قاطع وزيادة مهارته وذلك أثناء التخطيط والتنفيذ وإكمال عملية المراجعة ، ويتم ذلك من خلال التفاعل مع المشرفين ذوى الخبرة والعملاء والزملاء أثناء تنفيذ عملية المراجعة ومحاولة تطبيق ماتم دراسته فى قاعة الدرس بطريقة عملية .

٢ – الخاصية الثانية :

وهى تتعلق بتطوير الأفراد وهذا التطوير قد يكون بوعى أو بدون الوعى من المدرب والمتدرب .

وتطوير المتدرب يمكن أن يكون من خلال ملاحظة الآخرين والاستماع وإلقاء الأسئلة ومحاكاة العمل الذى قام به المراجع السابق وأداء المهارات ثم الاستفادة من آراء الآخرين بينما

---

(١) د. على السلمى " السلوك الإنسانى فى الإدارة " مكتبة غريب ، ١٩٧٨ ص ٢٣٨ .

(2) Neumann, F.L., " The Case for On-The-Jop Training, " Journal of Accountancy (October 1981), pp. 80-91 .

يقوم المدرب بتحسين مهارات الأفراد من خلال إعطاء التعليمات والتأكد من فهم المتدرب لهذه التعليمات وإمداد وعرض التغذية العكسية وتحسين المهارات الفنية ومهارات التفاعل مع الزملاء ومساعدة المتدرب على فهم الطبيعة البشرية أثناء العمل والسماح للمتدرب بتوضيح وعرض ما تعلمه .

٣ – الخاصية الثالثة :

وهى تتعلق بالفعالية ، ويصبح التدريب أثناء العمل فعالاً عندما يوسع دائرة معارف المتدرب ويكسب المراجع قدرة على التحدى ويدعم المعرفة السابقة له ويمزج بين الدراسة النظرية فى قاعات الدرس وبين الخبرة العملية .

وجدير بالذكر أن كل مستوى من مستويات فريق المراجعة يشرف على (يدرب) المستوى الذى يليه فقط فمثلاً الشركاء يشرفون على المديرين والمديرون يشرفون على المراجعين الأوائل والمراجعون الأوائل يشرفون على المراجعين المساعدين ، ومهمة كل مدرب محصورة ليس فقط فى تقديم هذه الخبرات فحسب ، بل وفى تنظيمها وترتيبها بحيث تتدرج من الأكثر سهولة إلى الأكثر صعوبة حتى يكتسب المرؤوس هذه الخبرات بطريقة متدرجة بمرور الوقت (١) .

٢–٣–٣ : الخبرة المهنية :

الخبرة المهنية فى المراجعة هى (٢) " امتلاك مراقب الحسابات القدرة على تكوين وإصدار تقديراته الشخصية المتعلقة بممارسة مهام عملية المراجعة بخاصة المهام غير الروتينية منها ، بكفاءة وفعالية ، وذلك بناء على امتلاك مراقب الحسابات الخبير هيكل من المعرفة والمتجمعة لديه من مصادرها المختلفة مثل سنوات الممارسة العملية واجتياز برامج التدريب لمهنة المراجعة " .

ويتضح من خلال التعريف السابق أن المراجع يمتلك ويطور هيكل المعرفة الخاص به من خلال :

---

(١) محمد محمود صابر " أثر سلوك المراجع فى نجاح عملية المراجعة وزيادة فاعليتها " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٣ ص ١٤٥ .

(٢) علاء الدين توفيق ابراهيم " تصميم نظام خبرة لمساندة مراقب الحسابات فى التحقق من صحة / قيام فرض الاستمرار للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٥ ص ١٦ .

١ – التدريب فى قاعة الدرس والفصول .

٢ – التدريب أثناء العمل (الممارسة العملية) .

ولقد اهتم عدد من الباحثين بدور الخبرة المهنية فى القرارات التى يتخذها المراجع وذلك لعدد من الأسباب (١) :

١ – إن هناك عدد من التقديرات التى يصدرها المراجع تكون حكمية .

٢ – إن المراجع يواجه مواقف وعملاء وصناعات مختلفة وهذا يؤثر فى القرارات التى يتخذها فى عمليات المراجعة التالية .

٣ – التحقق من الكيفية التى تؤثر بها الخبرة فى تقديرات المراجع وتحديد المدى المناسب والكافى من الخبرة الذى يجب أن يكتسبه المراجع حتى يصدر قرارات وتقديرات سليمة .

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية الخبرة المهنية بالنسبة للمراجع وأنها تؤثر تأثيراً كبيراً فى تقديراته وقراراته .

فقد توصلت دراسة (Hamilton and Wright) (٢) إلى أن الرؤية الذاتية فى فهم وإدراك الأهمية النسبية للمؤشرات التى يعتمد عليها فى إصدار التقديرات تتحسن مع زيادة سنوات الخبرة .

وقد قامت دراسة (Abdolmohammadi and Wright) (٣) بتقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين هما المجموعة الخبيرة وتشتمل على المديرين والشركاء والمجموعة غير الخبيرة وتشتمل على بقية أعضاء فريق المراجعة غير المديرين والشركاء بالإضافة إلى طلاب المراجعة وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الخبرة ذات تأثير جوهرى عندما تزداد درجة تعقد مهمة معينة من مهام المراجعة أى بعبارة أكثر وضوحاً كلما كانت مهام المراجعة شبه روتينية أو غير روتينية كلما كان للخبرة المهنية دوراً كبيراً مؤثراً فى تقديرات المراجع وقراراته .

---

(1) Colbert, J.L., " The Effect of Experience on Auditors' Judgement, " Journal of Accounting Literature (Vol 8, 1989), pp. 137-138 .

(2) Hamilton, R.E. and W.F. Wright, " Internal Control Judgements and Effects of Experince: Replications and Extensions, " Journal of Accounting Research (Autumn 1982, PT.II), pp. 756-765 .

(3) Abdolmohammadi, M. and A. Wright, " An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgements, " The Accounting Review (January 1987), pp. 1 - 13 .

وقد أشارت دراسة (Frederick and Libby)[١] أنه لفهم الدور الذى تلعبه الخبرة المهنية فى تقديرات المراجع يجب أن يتم تحليل تفصيلى لطبيعة هيكل المعرفة الذى يمتلكه المراجع والعمليات الأساسية التى تتم فى الذاكرة والتى تتضمن تعلم واسترجاع هذه المعرفة .

وقد افترضت هذه الدراسة أن المراجع الخبير على دراية بالعلاقة بين نقاط ضعف الرقابة الداخلية والأخطاء المحاسبية وهذه العلاقة مخزنة فى الذاكرة وأن تحديد احتمالات صحة هذه العلاقة يؤسس على درجة المقابلة بين ما هو مخزن فى الذاكرة وما هو فى الواقع .

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاختلاف فى هيكل المعرفة يؤثر فى التقدير المهنى وهذا الاختلاف يسمح للمراجعين الخبراء بالتعامل مع مهام المراجعة الهامة بينما المبتدئون لا يستطيعون هذا .

ويلاحظ أن الدراسات التى تناولت أثر الخبرة المهنية على تقديرات المراجع قد اهتمت بأثر الخبرة بالنسبة لمهمة معينة فقط فى عملية المراجعة مثل تقويم نظام الرقابة الداخلية أو قرارات الأهمية النسبية .

وتعتبر الخبرة المهنية أساساً للسمعة المهنية وبالتالى فإن العميل لا يلتفت إلي خبرة المراجع فى مجال مهمة معينة فقط بل يلتفت إلى خبرة المراجع فى أداء عملية المراجعة .

ومن وجهة نظر العميل يجب أن يؤدى المراجع عملية المراجعة بكفاءة وجودة وبالتالى : فإن المراجع يجب أن يكون ذى خبرة فى كافة مهام ومجالات عملية المراجعة وليس فى مجال معين فقط .. وبالتالى فإن الباحث يوجه انتقاداً إلى الدراسات التى تناولت الخبرة المهنية إنها لم تتناول خبرة المراجع على مستوى عملية المراجعة .

ويمكن قياس خبرة المراجع على مستوى عملية المراجعة على أساس عدد مهام المراجعة وأنواعها التى قام بها المراجع خلال عمليات المراجعة المختلفة بالإضافة إلى سنوات الممارسة العملية لهذه المهام جميعاً ، وبالتالى كلما ازداد حجم العمل بالنسبة للمراجع خلال عملية المراجعة كلما أدى هذا لأزدياد خبرة المراجع وذلك لتنوع المهام التى يقوم بها خلال عملية المراجعة ، وبالتالى يمكن التوصل مما سبق إلى أنه إذا تغير حجم العمل وتنوع للمراجع خلال عملية المراجعة بسبب نوع عقد المراجعة لأثر ذلك على خبرة المراجع .

(1) Frederick, D.M. and R. Libby, " Expertise and Auditors' Judgements of Conjunctive Events, " Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp. 270-290 .

٢-٣-٤ : إدراك المراجع لدوره :

الإدراك هو[١] " تلك العملية التى من خلالها يقوم الناس باختيار وتلقى وتنظيم وتفسير المعلومات الموجودة فى بيئتهم " .

ويستفيد المراجع من مفهوم الإدراك فى عمله حيث يجب عليه أن يكون مدركاً لدوره متفهماً له حتى يؤدى واجباته كما ينبغى .

ويعرف الدور فى العمل على أنه نمط سلوكى متوقع ومحدد لمنصب معين داخل المنظمة أو الجماعة[٢] وبالتالى فإن إدراك المراجع لدوره يساعد فى تحديد نطاق مسئوليته تجاه المهمة الواجب أدائها واتخاذ السلوك المناسب لأدائها .

وقد توصلت إحدى الدراسات [٣] إلى أن الإدراك يلعب دوراً كبيراً فى رفع مستوى أداء المراجع حيث كلما زادت مستويات الإدراك لدى المراجعين لمنشآت المراجعة كلما أدى ذلك الى ارتفاع مستوى أدائهم .

ولكن المراجع لا يستطيع إدراك دوره بسهولة وذلك لأنه يواجه فى بيئة المراجعة بعقبتين هما [٤] :

١ - غمـوض الدور Role Imbiguity :وهو عدم وضوح المهام والواجبات والاختصاصات والسلطات .

٢ - تعارض الدور Role Conflict : وهو حالة من الصراعات والاختلاف بين ما يشعر الفرد أنه يجب أن يؤديه وبين الطريقة الفعلية لأداء العمل .

وقد أكدت عدد من الدراسات على وجود هاتين المشكلتين فى بيئة المراجعة وأن لهما آثاراً واضحة .

---

(١) د. السعيد محمد لبده ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩١ .

(٢) د. عبد المنعم جنيد " المدخل إلى السلوك التنظيمى " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٠٧ .

(٣) أيمن أحمد منير صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٠ .

(٤) د. أحمد ماهر ، مرجع سبق ذكره ، ص ص٢٧٥ - ٢٧٦ .

فقد أشارت دراسة (Sorensen) [١] إلى أن هناك تعارض بين أن يتصرف المراجع كمهنى يراعى أصول وقواعد المهنة وبين أن يتصرف كموظف يطبق لوائح وتعليمات وإرشادات المشرفين ومنشأة المراجعة ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هذا التعارض إن لم يتم السيطرة عليه فإن هذا سوف يقود إلى نتائج وعواقب سيئة مثل إنخفاض الرضا الوظيفى وترك العمل .

وقد حددت دراسة (Sorensen , et al) [٢] المجالات التى يظهر فيها بوضوح التعارض بين الصورة المثالية التى يرسمها المراجع فى ذهنه لهذه المجالات (نتيجة للتعليم) وبين الممارسات التى تتم فى الواقع وهى :

١ – الترقية . ٢ – التقدم . ٣ – قياس الأداء .

٤ – تنوع الأعمال . ٥ – الدور الذى يلعبه المراجع فى الحالات الحكمية .

٦ – الولاء والاحترام . ٧ – المساعدة من المشرفين .

٨ – درجة الحرية فى اختيار مجال الخبرة .

وقد توصلت هذه الدراسة الى أن التعارض يؤدى إلى انخفاض الرضا الوظيفى وزيادة احتمالات ترك العمل .

وأشارت دراسة (Ferris) [٣] الى أنه كلما ازداد عدم التأكد البيئى (النقص فى المعلومات ، وعدم معرفة كيفية الاستجابة لمواقف معينة ، وعدم معرفة آثار قرارات معينة) كلما إنخفض الرضا الوظيفى .

---

(1) Sorensen, J.E., " Proffessional and Bureaucratic Organization in The Public Accounting Firm, " The Accounting Review (July 1967), pp. 553-565 .

(2) Sorensen, J.E., J.G. Rhode and E.E. Lawler, " The Generation Gap in Public Accounting, " The Journal of Accountancy (December 1973), pp. 42-50 .

(3) Ferris, K. R., " Perceived Uncertainty and Jop Satisfaction in The Accounting Environment, " Accounting, Organizations and Society (Vol 2, No. 1, 1977), pp. 23-28 .

وقد أكدت دراسة (Senatra) [١] على النتائج السابقة حيث توصلت إلى أن تعارض الدور يؤدى إلى القلق والتوتر أثناء العمل وأن غموض الدور يؤدى إلى انخفاض الرضا الوظيفى .

ويتضح مما سبق أن محاولة التخلص من غموض الدور وتعارض الدور سوف يؤدى الى تحسين إدراك المراجع لدوره وبالتالى زيادة الرضا الوظيفى وتقليل فرص ترك العمل وتحسين أداء العمل .

ومن خلال التحليل السابق لسلوك المراجع فإن الباحث يستخلص مجموعة من المتغيرات التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى :

١ – إدراك المراجع لدوره .

٢ – مستوى دافعية المراجع .

٣ – القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل .

٤ – الرضا الوظيفى للمراجع .

٥ – الخبرة المهنية للمراجع .

٦ – كفاءة عمل المراجع .

٧ – جودة عمل المراجع .

وسيقوم الباحث من خلال الدراسة التطبيقية بدراسة أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات السابقة .

---

(1) Senatra, P. T., " Role Conflict, Role Imbiguity, and Organizational Climate in A Public Accounting Firm, " The Accounting Review (October 1980), pp. 594-603 .

المبحث الرابع
العلاقة بين المراجع والعميل

مقدمه:

تستمر العلاقة بين المراجع والعميل طوال عملية المراجعة وحتى إصدار تقرير المراجعة وأساس هذه العلاقة هو استقلال المراجع ، أى أن العلاقة تظل سليمة ولا تشوبها شائبة طالما استطاع المراجع أن يحافظ على الاستقلال .

ولاشك أن استقلال المراجع الخارجى يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة وبالنسبة لمصداقية تقرير المراجعة ومقدار الثقة التى يمكن أن يوليها مستخدمو القوائم المالية لهذا التقرير(١) .

وتأخذ العلاقة بين المراجع والعميل أشكال التعاون تارة والتعارض تارة ، وربما تنتهى هذه العلاقة للعديد من الأسباب والعوامل التى سوف يتم الإشارة إليها خلال المبحث .

مما سبق ، فإن هذا المبحث سوف ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٢-٤-١ : مظاهر التعاون وأساليب تحسين العلاقة بين المراجع والعميل .

٢-٤-٢ : توازن العلاقة بين المراجع والعميل .

٢-٤-٣ : العوامل التى تؤدى إلى إنهاء العلاقة بين المراجع والعميل .

---

(١) د . محمد سامى راضى " التحليل الاجتماعى للعلاقات فى بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع دراسة ميدانية " مجلة كلية التجارة للبحوث التجارية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الثامن والعشرين ، العدد الأول ، ١٩٩١ ، ص ٢٤٧ .

٢-٤-١ : مظاهر التعاون وأساليب تحسين العلاقة بين المراجع والعميل :

يجب أن تكون العلاقة بين المراجع والعميل علاقة تعاونية يقوم فيها كل طرف بدوره فى تسهيل إتمام إجراءات عملية المراجعة ، ويلزم أن يفهم العميل وموظفيه أن مساعدتهم وتعاونهم مع المراجع هو جزء طبيعى وأساسى فى عملهم ، ومن الممكن أن يتمثل دور المنشأة فى تسهيل عمل المراجع فيمايلى(١) :

١ - يستحسن أن توافى المنشأة مراقب حساباتها أولاً بأول بنسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة وعقود الإيجار والعقود الهامة الأخرى .

٢ - على المنشأة أن تخطر المراقب بالموعد الذى حددته لبدء الجرد وأن توافيه بنسخة من التعليمات التى أصدرتها للموظفين بخصوصه .

٣ - على المنشأة أن تراعى إعداد المكان المناسب فى مبناها لاستقبال مساعدى المراجع وتهيئة أسباب الراحة لهم .

٤ - ومن الأمور الهامة أن تخصص المنشأة موظفاً لمساعدة المراجع فى الحصول على السجلات والمستندات والملفات والمعلومات التى تلزم لأغراض المراجعة .

٥ - ينبغى على قسم الحسابات بالمنشأة أن يرى أن القوائم والكشوف قد تم إعدادها لتقديمها إلى المراقب تدعيماً لمفردات المركز المالى وحسابات النتيجة وفى حالة عدم تعاون المنشأة مع المراجع يجب عليه أن يثبت ذلك كتابة فى تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العمومية إن لم يقم مجلس الإدارة بتيسير مهمته .

ومن جهة أخرى فإن المراجع يمكن أن يتعاون مع العميل من خلال عمل لقاءات مع أفراد العميل فعقب قبول مهمة المراجعة يعقد المراجع لقاءات مبكرة مع الأفراد المسئولين لدى العميل Key Client Personnel خاصة قيادة التشغيل والشئون المالية والإدارية ورئيس قسم المراجعة الداخلية ومدير الحاسب إن أمكن ذلك لتدعيم العلاقات مع هؤلاء ، وكسب تعاونهم والحصول على مساعداتهم وإبعاد أى انزعاج أو عدم ارتياح فى نفوسهم تجاه المراجع وكذلك

---

(١) أ . متولى محمد الجمل ، أ . محمد السيد الجزار " أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة " الجزء الأول، مطابع سجل العرب ، ١٩٦٩ ص ٥٠ .

مناقشة مختلف القضايا المتعلقة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية وترتيبات إجراءات المراجعة (١) .

ويجب على المراجع أن يكون على اتصال بمجلس الإدارة وأن يحاول حضور بعضاً من اجتماعاتهم وذلك لمناقشة أى أمور تتعلق بعملية المراجعة ، ومن الممكن أن تزداد درجة التعاون بين المراجع والعميل بغرض تحسين أداء عملية المراجعة وذلك من خلال زيادة درجة اهتمام المراجع بالعميل حيث يؤدى هذا الى مزيد من الإنسجام والتفاهم بين المراجع والعميل .

ويوجد عدد من الأساليب التى تؤدى الى تحسين وتطوير العلاقة بين المراجع والعميل تتمثل فيمايلى(٢) :

١ – ترتيب لقاءات مع العميل وذلك لتوطيد العلاقة .

٢ – إرسال المقالات والنشرات والقوانين المتعلقة بنشاط العميل الى العميل .

٣ – الاتصال التليفونى المستمر بالعميل .

٤ – أن يطلب المراجع من العميل إرسال القوائم الشهرية إليه وذلك للتعرف على أحوال المنشأة فى فترات متقاربة .

٥ – التعرف على أهداف العميل والتفكير معه فى حل المشاكل التى تواجهه ، وعموماً فإن العملاء يفضلون المراجع الذى يفكر معهم وليس لهم .

٦ – أن يكون المراجع مستمعاً جيداً للعميل حتى يستطيع تحديد مشاكل العميل وتحديد دور منشأة العميل فى حلها .

٧ – القيام بزيارات متكررة لموظفى العميل والحديث معهم .

---

(١) د. على أحمد زين " إطار مقترح للاتصالات الفعالة فى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة " الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببنها ، جامعة الزقازيق ، السنة العاشرة ، العدد الأول ، ١٩٩٠ ص ٣٧٢ .

(2) Leinicke, L.M. and G.L. Fish, " A Different Approach to Serving Clients, " Journal of Accountancy (January 1990), pp. 56-58 .

وتجدر الإشارة إلى أن التعاون المرغوب فيه لتحسين عملية المراجعة هو ذلك التعاون الذى لايؤثر على إستقلال المراجع [١] أى أن التعاون له حدود وهى ألا يؤثر على الاستقلال فإذا أصبح المراقب تجرفه الحماسة للاستقلال فإن العميل قد يكتشف أنه غير متعاون إلى حد جعل المراقب مستقلاً تماماً ويجب البحث عن مراجع آخر ، ومن ناحية أخرى هناك دائماً رغبة طبيعية فى إرضاء العملاء بيد أن التحرك إلى حد بعيد فى هذا الاتجاه (المقصود هنا الإفراط فى التعاون) قد يتسبب بسهولة فى إعطاء موافقة على القوائم المالية التى تكون مضللة فى الحقيقة [٢] .

٢-٤-٢ : توازن العلاقة بين المراجع والعميل :

تجدر الإشارة هنا إلى أن التعاون بين المراجع والعميل مستمر طالما لا يظهر أى مصدر من مصادر التعارض بينهما .

ومصادر التعارض هى الأمور التى ينشأ عنها خلاف بين المراجع والعميل وقد تؤدى بالمراجع إن لم يتم تسوية هذا الخلاف الى إصدار تحفظات فى تقريره والأمور التى قد يصدر بشأنها تحفظات يمكن تصنيفها فى المجموعات التالية [٣] :

١ - تحفظات بسبب معايير المراجعة المتعارف عليها .

٢ - تحفظات بسبب مدى صدق وعدالة الصورة التى تعكسها القوائم المالية .

٣ - تحفظات الاستمرار .   ٤ - تحفظات بسبب تقويم الأصول .

٥ - تحفظات بسبب القضايا والمنازعات القانونية.

---

(١) د. محمد توفيق محمد " الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٨٥ ص ٤٤٠ .

(٢) د . محمد على حماد " استقلال المراجع بين النماذج السببية والوازع النفسى " المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصوره ، المجلد الحادى عشر ، العدد الرابع - ٢ ، ١٩٨٧ ص ٣٠٠ .

(٣) الرفاعى ابراهيم مبارك " تحليل سلوك المراجع عند إبداء الرأى النهائى على القوائم المالية باستخدام مدخل تعظيم المنفعة الذاتية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٩ ص ص ١٥ - ١٦ .

٦ – تحفظات بسبب مراجعة حسابات شركة فرعية أو تابعة .

٧ – تحفظات بسبب تضييق نطاق الفحص(١) .

ونظراً لأن إدارة الشركة قد تحاول أن تضغط على المراجع ليصدر تقريراً خالياً من التحفظات فإنه قد يحدث نزاع أو تعارض Conflict بين الشركة والمراجع .

ويعتمد احتفاظ المراجع على استقلاله وحياده على توازن القوى بينه وبين إدارة الشركة (٢) ، وتوازن القوى يعنى أن قوة المراجع تكافئ قوة المنشأة محل المراجعة بحيث لا تستطيع المنشأة الضغط على المراجع لإصدار تقرير مناسب لها .

وقد حدد دراسة (Goldman and Barlev) (٣) مصادر قوة المنشأة محل المراجعة فى :

١ – القدرة على تعيين وفصل المراجع .

٢ – القدرة على تحديد الأتعاب .

٣ – القدرة على تحديد الظروف التى يعمل فيها المراجع .

ومصادر قوة المراجع فى :

١ – طبيعة المشكلة المراد حلها [روتينية – غير روتينية] .

٢ – المستفيدين من خدمات المراجعة [الطرف الثالث] .

٣ – وضع أخلاق المهنة .

وقد توصل الباحثان الى أن القوى غير متماثلة وعدم التماثل فى صالح المنشأة محل المراجعة .

---

(١) د . نجيب الجندى " الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات " مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٧ ص ٣٨٧ .

(٢) د. كمال الدين مصطفى الدهراوى " توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الثانى والعشرين ، العدد الثانى ، سبتمبر١٩٩١ ص ٣٩٨ .

(3) Goldman, A. and B. Barlev, " The Auditor - Firm Conflict of Interests : Its Implications for Independence, " The Accounting Review (October 1974), pp. 707-718.

وقد توصلت دراسة (Nichols and Price) [١] إلى أن درجة اعتماد المراجع على المنشأة أكبر من درجة اعتماد المنشأة على المراجع وذلك لأن المراجع يعتمد على العوائد (مثل الأتعاب الحالية والمحتملة) التى يتم الحصول عليها من المنشأة بدرجة أكبر من اعتماد المنشأة على العوائد التى تحصل عليها من المراجع ولأن البدائل المتاحة للمنشأة أكثر من البدائل المتاحة للمراجع .

ويرى الباحث أنه لزيادة قدرة المراجع على الحفاظ على استقلاله لابد من تدعيم مصادر قوة المراجع أو تقليص وتحجيم مصادر قوة المنشأة .

٢-٤-٣ : العوامل التى تؤدى إلى إنهاء العلاقة بين المراجع والعميل :

يجب الإشارة فى ختام هذا الجزء إلى بعض العوامل التى تفسد العلاقة بين المراجع والعميل وقد تؤدى إلى إنهاء هذه العلاقة .

فقد أشارت دراسة (Burton and Roberts) [٢] إلى وجود عدد من العوامل التى قد تؤدى إلى تغيير المراجع تتمثل فى :

١ - تغيير الإدارة .

٢ - الحاجة إلى خدمات إضافية .

٣ - الحاجة إلى تمويل جديد .

٤ - الخلاف حول المبادئ المحاسبية .

٥ - عدم الرضا عن الخدمات المقدمة .

وقد توصلت دراسة (Chow and Rice)[٣] إلى أن الشركات تتجه إلى تغيير المراجع بعد أن يصدر رأى متحفظ .

---

(1) Nichols, D.R. and K.H. Price, " The Auditor-Firm Conflict : An Analysis Using Concepts of Exchange Theory, " The Accounting Review (April 1976), pp. 335-346 .

(2) Burton, J.C. and W. Roberts, " A Study of Auditor Changes, " The Journal of Accountancy (April 1967), pp. 31-36 .

(3) Chow, C.W. and S.J. Rice, " Qualified Audit Opinions and Auditor Switching, " The Accounting Review (April 1982), pp. 326-335 .

بينما أشارت دراسة (Schwartz and Menon) [١] إلى عاملين آخرين هما :

١ – الحالة المالية للعميل .

٢ – أتعاب المراجعة .

من خلال التحليل السابق للعلاقة بين المراجع والعميل فإن الباحث يستخلص مجموعة من المتغيرات التى يمكن إخضاعها للفحص الميدانى :

١ – درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة .

٢ – درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمة المقدمة .

٣ – درجة الاستقلال .

٤ – توازن العلاقة بين المراجع والعميل .

٥ – اهتمام المراجع بالعميل .

وسيقوم الباحث من خلال الدراسة التطبيقية بدراسة أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات السابقة .

---

(1) Schwartz, K. B. and K. Menon, " Auditor Switches by Failing Firms, " The Accounting Review (April 1985), pp. 248-261 .

خلاصة الفصل الثانى

قدم الباحث فى هذا الفصل التحليل النظرى لأبعاد عملية المراجعة وذلك بغرض أشتقاق متغيرات الدراسة التى ستخضع للفحص الميدانى .

فقد استعرض الباحث فى المبحث الأول إجراءات عملية المراجعة والمتمثلة فى فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة والحصول على القدر الكافى من أدلة الإثبات ثم إصدار تقرير المراجعة وكذلك تم استعراض بعض الموضوعات المرتبطة بإجراءات عملية المراجعة مثل خطر المراجعة واعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى .

ثم تعرض الباحث فى المبحث الثانى لنتائج أداء عملية المراجعة ككل من خلال العديد من الأمور مثل أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة والمخاطر الكلية المتعلقة بالقوائم المالية ككل .

ثم تعرض الباحث أيضاً فى المبحث الثالث لسلوك المراجع والعديد من العوامل المؤثرة فى أدائه مثل الدافعية والرضا الوظيفى والتدريب أثناء العمل والخبرة المهنية وإدراك المراجع لدوره .

أما فى المبحث الرابع فقد تعرض الباحث للعلاقة بين المراجع والعميل وذلك من خلال العديد من الموضوعات مثل استقلال المراجع وتحسين وتطوير العلاقة بين المراجع والعميل ومصادر التعارض بين المراجع والعميل والعوامل التى قد تؤدى الى إنهاء العلاقة بين المراجع والعميل .

وقد اشتق الباحث أربعة وعشرين متغيراً سوف يخضعون للفحص الميدانى وذلك للأجابة على سؤال البحث وهو :

ما أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من هذه المتغيرات ؟

ويلخص الجدول التالى متغيرات الدراسة التى سوف تخضع للفحص الميدانى :

جدول(٢-١)

أبعاد عملية المراجعة ومتغيراتها التي يمكن إخضاعها للفحص الميداني

أبعاد عملية المراجعة	المتغيـــرات
البعد الأول اجراءات عملية المراجعة	١ - موازنة وقت المراجعة . ٢ - حجم عينة المراجعة . ٣ - كمية عمل المراجعة التى تحول إلى المراجعين الداخليين ٤ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض. ٥ - كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة . ٦ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .
البعد الثانى نتائج أداء عملية المراجعة	١ - أتعاب عملية المراجعة . ٢ - أرباح مكتب المراجعة . ٣ - توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين . ٤ - درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) . ٥ - جودة عملية المراجعة . ٦ - كفاءة عملية المراجعة .
البعد الثالث سلوك المراجع	١ - إدراك المراجع لدوره . ٢ - مستوى دافعية المراجع . ٣ - القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل . ٤ - الرضا الوظيفى للمراجع . ٥ - الخبرة المهنية للمراجع . ٦ - كفاءة عمل المراجع . ٧ - جودة عمل المراجع .
البعد الرابع العلاقة بين المراجع والعميل	١ - درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة . ٢ - درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمة المقدمة . ٣ - درجة الاستقلال . ٤ - توازن العلاقة بين المراجع والعميل . ٥ - اهتمام المراجع بالعميل .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية لبيان أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته على عملية المراجعة

مقدمـــة :

تناول الباحث فى الفصلين السابقين الإطار النظرى لمشكلة البحث وقد تم إشتقاق أربعة وعشرين متغيراً بغرض دراسة أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من هذه المتغيرات .

وقد أجرى الباحث دراسة تطبيقية لاختبار أثر نوع عقد المراجعة على مجموعة المتغيرات التى اشتقت من خلال التأصيل النظرى لموضوع البحث بالإضافة إلى بعض الأسئله الأخرى التى تم تناول نتائجها التطبيقية فى المبحث الثانى من الفصل الأول .

مماسبق ، فإن هذا الفصل ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٣-١ : تصميم الدراسة التطبيقية .

٣-٢ : الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة التطبيقية .

٣-٣ : نتائج الدراسة التطبيقية .

٣-٤ : أفضلية عقود استرداد التكلفة على عقود الأتعاب الثابتة .

خلاصة الفصل الثالث .

٣-١ : تصميم الدراسة التطبيقية :

سيتم فى هذا الجزء توضيح عينة البحث وخصائصها ووسيلة تجميع البيانات كمايلى :

أ - عينة البحث وخصائصها :

يتكون مجتمع البحث من أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، وقد أنشئت هذه الجمعية بإصدار مرسوم ملكى فى إبريل عام ١٩٤٦ بهدف تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على الاحتفاظ بالمستوى اللائق لها ، وتتكون الجمعية من الأعضاء الذين يتوافر فيهم الشروط الآتيه (١) :

"خريجو كليات التجارة بالجامعات المصرية أو درجات مماثلة من جامعة أو معهد أجنبى بشروط أن يكونوا قد أمضوا ثلاث سنوات تمرين بمكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة وأن يجتازوا بنجاح الامتحان النهائى إذا كانوا حائزين لدرجة ماچستير أو الامتحانين المتوسط والنهائى فى الأحوال الأخرى" .

ويرجع أختيار أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لعينة البحث لما تضمه هذه الجمعية من أعضاء على مستوى عال من الكفاءة والخبرة ، وقد تم الحصول على قوائم بأسماء أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية تشتمل على حوالى سبعمائه عضو وزميل (مجتمع البحث) ، وأخذ الباحث عينة عشوائيه تضم مائتى عضو وزميل وكانت عينة البحث النهائيه ١١٢ (مائة واثنتى عشرة) مفرده.

وتم تبويب عينة البحث النهائية طبقاً لنوع المسجلين بالجمعية (أعضاء أو زملاء) كمايلى :

جدول٣-١

عددونسبة مفردات العينة طبقاً لنوع المسجلين بالجمعية

نوع المسجلين بالجمعية / المفـردات	أعضـاء		زمـلاء		إجمالـى	
	العـدد	النسبـة	العـدد	النسبـة	العـدد	النسبـة
عدد ونسبة مفردات العينة	٨٩	٨٠٪	٢٣	٢٠٪	١١٢	١٠٠٪

---

(١) د. عبدالفتاح الصحن "مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً" مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٦ ، ص٧٠ .

يوضح الجدول السابق أن ٨٩ مفردة (٨٠٪) من حجم العينة أعضاء فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بينما ٢٣ مفردة (٢٠٪) من حجم العينة زملاء في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

وأيضاً تم تبويب عينة البحث النهائية حسب حجم مكتب المراجعة كمايلى :

جدول(٣-٢)

عدد ونسبة مفردات العينة طبقاً لحجم مكتب المراجعة

حجم مكتب المراجعة	مكتب صغير أقل من ٥ مراجعين		مكتب متوسط من ٥ -١٥ مراجع		مكتب كبير ١٦ مراجع فأكثر		الإجمالـــى	
	العـــدد	النسبـة	العـــدد	النسبـة	العـــدد	النسبـة	العـــدد	النسبـة
عدد ونسبة مفردات العينة	١٠	٩٪	١٧	١٥٪	٨٥	٧٦٪	١١٢	١٠٠٪

يوضح الجدول السابق أن ١٠ مفردات (٩٪) يعملون فى مكاتب مراجعة صغيرة الحجم وأن ١٧ مفردة (١٥٪) يعملون فى مكاتب مراجعة متوسطة الحجم بينما ٨٥ مفردة (٧٦٪) من حجم العينة يعملون فى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم .

ب- وسيلة تجميع البيانات :

وسيلة تجميع البيانات هى إستمارة الاستقصاء * ، وقد شملت الإستمارة سؤالين عن نوع عقد المراجعة الأكثر استخداماً وشيوعاً فى السوق المصرية والعوامل المؤثره فى فئه الأجر (المعدل المعيارى) لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة ، وقد تم تناول النتائج وتحليلها لهذين السؤالين فى المبحث الثالث من الفصل الأول من الدراسة ، أما السؤال الثالث فهو عن أثر نوع عقد أتعاب المراجعة على مجموعة المتغيرات التى اشتقت من خلال التأصيل النظرى لموضوع البحث وسوف يتم تناول النتائج وتحليلها فى هذا الفصل .

والجدول التالى يوضح عدد الاستمارات التى تم توزيعها وعدد الاستمارات المستلمه وعدد الاستمارات المستبعده وعينة البحث النهائية :

---

* أنظر الملحق رقم ١ .

جدول(٣-٣)

عددونسبةالاستمارات الموزعةوالمستردةوالمستبعدةوعينةالبحث النهائية

الإستمارات الموزعة		الاستمارات المستردة		الإستمارات المستبعدة		عينة البحث النهائية	
العـــدد	النسبـــة	العـــدد	النسبـــة	العـــدد	النسبـــة	العـــدد	النسبـــة
٢٠٠	٪١٠٠	١٢١	٥ر٦٠٪	٩	٥ر٤٪	١١٢	٪٥٦

قام الباحث بتوزيع مائتى قائمة استقصاء كعينة عشوائية على أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، وكان عدد الاستمارات التى تم استردادها مائة وواحدة وعشرين استمارة أى ما يعادل ستين فى المائه ونصف فى المائه من إجمالى الاستمارات الموزعة ، وقد تم أستبعاد تسع استمارات لعدم كفاية البيانات بكل استماره أى ما يعادل أربعه فى المائة ونصف فى المائة من أجمالى الإستمارات الموزعة ، وشملت عينة البحث النهائيه على مائه واثنتى عشرة استماره أى ما يعادل ستاً وخمسين فى المائة من إجمالى الاستمارات الموزعة .

٣-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة التطبيقية

سيتم فى هذا الجزء توضيح الأساليب الإحصائية التى تم استخدامها عند تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ، وهذه الأساليب هى :

أ - اختبار كا^2 .

ب- اختبارات ذات الحدين .

حـ - مقياس ليكرت .

أ - أختبار كا^2

سوف يطبق الباحث اختيار كا^2 لجودة التوفيق Chi-Square Goodness of Fit Test ويهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن البيانات محل الدراسة مسحوبة من توزيع إحتمالى معين وهذا يمثل الفرض العدمى للاختبار وبالتالى يكون الفرض البديل أن المشاهدات

المسحوبه لاتتفق مع هذا التوزيع [١] .

وخطوات اختبارات جودة المطابقه هى [٢] :

١ – يكتب الفرض العدمى $ف_{.}$ ، الفرض البديل ف١ ويأخذ الشكل :

$ف_{.}$: ل ر = $ل_{ر.}$ لجميع قيم ر = ١ ، ٢ ، .... ك

والفرض البديل ف١ : ل ر $\neq$ $ل_{ر.}$ لبعض قيم ر

حيث $ل_{١.}$ ، $ل_{٢.}$ ، .... ، $ل_{ك.}$ هى النسب المحددة للمجموعات الأولى حتى الأخيره .

ويلاحظ أن مجموعات الظاهرة ، مجموعات متنافية وشاملة أى أن $ل_{١.}$ + $ل_{٢.}$ + ... + $ل_{ك.}$ = ١ فإذا كانت النسب فى هذه المجموعات متساوية : $ل_{١.}$ = $ل_{٢.}$ = ... = $ل_{ك.}$ سمى الاختبار اختبار تساوى النسب ، وإذا كانت النسب غير متساويه ، سمى الاختبار اختبار كثيرات الحدود . (وسوف يستخدم الباحث طوال الدراسة التطبيقية اختبار تساوى النسب) .

٢ – يحدد مستوى معنوية الاختبار .

٣ – يستخدم الاختبار الإحصائى :

$$كا^{٢} = \sum_{ر=١}^{ك} \frac{(م_{ر} - ت_{ر})^{٢}}{ت_{ر}}$$

حيث توزيع معاينه $كا^{٢}$ موزعة توزيعاً يمكن أن يقرب بتوزيع $كا^{٢}$ بدرجات حريه = ك – ١ ، حيث ك = عدد مجموعات الظاهره ، $م_{ر}$ = عدد المشاهدات ، $ت_{ر}$ = القيمة المتوقعه للمشاهدات .

٤ – المنطقة الحرجه هى المنطقة $\leq$ $كا^{٢}$ ك – ١ ، α حيث $كا^{٢}$ ك–١ ، α هى قيمة $كا^{٢}$ درجات حريه = ك – ١ ، ومستوى معنوية α .

---

(١) د. عبدالرؤوف عبدالرحمن "طرق الإحصاء التطبيقى" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ ص٣١٢ .

(٢) د. سهير فهمى حجازى "مقدمة فى الإحصاء التطبيقى" مكتبة عين شمس ، ١٩٩٢ ص ص ١٧ – ١٨ .

ويرفض الفرض العدمى ويقبل الفرض البديل إذا كانت **قيمة كا^{2} المحسوبة** ≤ كا^{2} ك−١، α ويقبل الفرض العدمى إذا كانت قيمة كا^{2} المحسوبة < كا^{2} ك − ١ ، α .

٥ – يسحب الباحث عينه عشوائية ، من المجتمع محل الاعتبار ، ويحسب قيمة الاختبار الإحصائى وتنتج قيمة كا^{2} المحسوبة . ثم يحدد عما إذا كانت هذه القيمة المحسوبة تقع فى منطقه القبول أو منطقه الرفض **(المنطقة الحرجه)** .

ويرى الباحث أن اختبار كا^{2} يتناسب مع البيانات المتاحه من خلال الدراسة التطبيقية وهى بيانات وصفية ، ولاتأخذ قيماً عدديه (كمية) يمكن قياسها حسابياً .

وسوف يستخدم اختبار كا^{2} فى الدراسة التطبيقية بغرض قياس معنوية الاختلاف بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغيرات الدراسة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب على كل متغير من متغيرات الدراسة .

ب – اختبارات ذات الحدين

يعتبر توزيع ذات الحدين من أهم التوزيعات الاحتماليه المتقطعه . ونظرية ذات الحدين تتكون من ن محاولة من محاولات بيرنولى التى ينطبق عليها الشروط التالية [(١)] :

١ – كل محاوله لها نتيجتان فقط ، فالمحاولة أما ناجحة أو فاشله فإذا كانت المحاوله ناجحة تكون نتيجتها (١) أما إذا كانت فاشله تكون نتيجتها (صفر) .

٢ – أحتمال النجاح واحتمال الفشل ثابت من محاولة إلى محاولة .

٣ – نتيجة كل محاوله من المحاولات مستقله عن نتائج المحاولات الأخرى السابقة اللاحقة لها .

وعندما تكون ن كبيرة فإن عملية حساب أى من احتمالات هذه الداله الإحتماليه لتوزيع ذات الحدين تكون شاقه ، لذا يمكن استخدام التوزيع الطبيعى كتقريب عندما تكون ن كبيره ، ل تقترب من ٥ر وهذا يرجع للحقيقه الإحصائيه التى تشير إلى أن أى توزيع احتمالى عندما يكون عدد المشاهدات كبيراً يقترب من التوزيع الطبيعى ، ونجد أن شرط أن تكون (ن) كبيرة ،

---

(١) د. سهير فهمى حجازى "مقدمة فى مبادئ الإحصاء" مكتبة عين شمس ، ١٩٩١ ص١٤٨ .

ل قريبه من ٥ر يمكن التغاضى عنه ولكن يكتفى بشرط أن تكون (ن ل) أكبر من ٥ ، ن (١-ل) هى الأخرى أكبر من ٥ [١] حتى يمكن استخدام التوزيع الطبيعى كتقريب لذات الحدين .

والتوزيع الطبيعى يعتمد على معلمتين هما الوسط الحسابى والانحراف المعيارى ومعادلاتهما كالتالى :

الوسط الحسابى (μ) = ن ل

الإنحراف المعيارى (σ) = $\sqrt{\text{ن ل } (1 - \text{ل})}$

حيث :

ن = عدد مرات إجراء التجربة العشوائية .

ل = احتمال النجاح .

١ - ل = احتمال الفشل .

ولأن توزيع ذات الحدين توزيع متقطع إما التوزيع الطبيعى فهو توزيع مستمر لذلك يجب أن نحول قيم المتغير المتقطع إلى قيم مستمرة ويتم ذلك عن طريق إضافه أو طرح $\frac{1}{2}$. وإضافه أو طرح $\frac{1}{2}$ بالتخصيص ، فى مثل هذه الحالات يشير إلى أن التصحيح المتصل ضرورى لأن التوزيع المنفصل يقرب إلى توزيع متصل [٢] .

ولإيجاد المساحة تحت المنحنى الطبيعى يتم ذلك عن طريق تحويل المتغير العشوائى الذى يتبع التوزيع الطبيعى (س) إلى متغير طبيعى معيارى ويتم ذلك كالتالى :

$$\text{ى} = \frac{\text{س} - \mu}{\sigma}$$

س = المتغير العشوائى

μ = الوسط الحسابى

σ = الإنحراف المعيارى

ثم يتم الكشف عن قيمة ى فى جدول التوزيع الطبيعى المعيارى .

---

(١) د. عبدالرؤوف عبدالرحمن ، مرجع سبق ذكره ، ص ص١٠٥ - ١٠٦ .

(٢) جوردن بانكروفت ، چورچ أوسليفان "الرياضيات والأحصاء لدراسات المحاسبة والأعمال" ترجمة د. جمال سامى مقدس ، مركز الأهرام للترجمة العلمية ، القاهرة ، ١٩٨١ ص٢٦٢ .

والغرض من استخدام اختبارات ذات الحدين هو التعرف على اتجاه معين للتأثير (الزيادة ضد النقص) والذى ينتج عن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من متغيرات الدراسة .

حـ - مقياس ليكرت

مقياس ليكرت يستخدم فى العلوم الإجتماعية فى قياس اتجاه الأراء حول قيمة المتغيرات التى يصعب قياسها كمياً .

وهذا المقياس يطلق عليه (With Direction) ويوضح أنه يمكن أن تكون هناك اتجاهات موجبة من ١ : ٥ وسالبة من - ١ : - ٥ ويمكن أن تكون أكثر أو أقل .

ويهدف الباحث من استخدام هذا المقياس إلى تحديد نوع التأثير الناتج عن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات التى تم اخضاعها للفحص الميدانى .

وسوف يتم تطبيق هذا المقياس على بيانات الدراسة كالتالى :

١ - يتم تحديد قيمة (وزن) كل نوع من أنوا ع التأثير على النحو التالى :

القيمة (الوزن)	التأثير
٣	زيادة كبيرة
٢	زيادة متوسطة
١	زيادة ضئيلة
صفر	لا تأثير
- ١	نقص ضئيل
- ٢	نقص متوسط
- ٣	نقص كبير

٢ - يتم حساب التكرار المرجح بالوزن وذلك كالآتى :

التكرار المرجح بالوزن = مجـــ [وزن كل تأثير × عدد مشاهدات كل تأثير بالنسبة لعنصر معين]

٣ – يتم حساب درجة (قيمة) التأثير كالتالى :

درجة التأثير = مجـ [وزن كل تأثير × عدد مشاهدات كل تأثير بالنسبة لكل عنصر] / عدد الاستجابات الصحيحة بالنسبة لعنصر معين

فإذا كانت درجة التأثير ١ر١ مثلاً دل ذلك على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة ضئيلة فى المتغير محل الفحص أما إذا كانت درجة التأثير هى (–٩ر٢) ، فذلك يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى نقص كبير فى المتغير محل الفحص ... وهكذا .

٣–٣ : نتائج الدراسة التطبيقية :

أولاً : المجموعة الأولى : مجموعة المتغيرات المتعلقة بإجراءات المراجعة * :

جدول (٣–٤) *

نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بإجراءات المراجعة

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا إستجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	النسبة الإجمالية
١ – موازنة وقت المراجعة	٪١	٪٥٥	٪٢١	٪٨	٪١٤	صفر٪	٪١	صفر٪	٪١٠٠
٢ – حجم عينة المراجعة	٪٢	٪٣٦	٪٣٤	٪٦	٪١٩	٪ ٢	٪١	صفر٪	٪١٠٠
٣ – كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين	صفر٪	٪٢٢	٪٣١	٪١٤	٪٢٥	٪ ٤	٪١	٪٣	٪١٠٠
٤ – كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض	٪٢	٪١٣	٪٢٣	٪٢٤	٪٢٤	٪ ٥	٥ر٤٪	٥ر٤٪	٪١٠٠
٥ – كمية العمل التى يتم تاديتها بواسطة فريق المراجعة	٪٢	٪٣٣	٪٢١	٪١٩	٪١٧	٪ ٥	٪٣	صفر٪	٪١٠٠
٦ – كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع	٪٣	٪٣٨	٪٢٧	٪١٣	٪١٣	٪ ٣	٪٣	صفر٪	٪١٠٠

---

* أنظر الملحق رقم ٤ الإجراءات الإحصائية والنتائج .

* يقابله جدول (٣–٤ً) الذى يمثل الأعداد لهذه النسب فى الملحق رقم ٤ .

١ – أثر نوع عقد المراجعة على موازنة وقت المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ١٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٨٤٪ من حجم العينة (٥٥٪ + ٢١٪ + ٨٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من الأتعاب الثابتة بينما ١٪ فقط يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء إختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٨٥٪ من حجم العينة (٨٤٪ + ١٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٤٪

من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى موازنة وقت المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم اجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٨٤٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة و ١٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى موازنة وقت المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة متوسطة فى موازنة وقت المراجعة .

٢ – أثر نوع عقد المراجعة على حجم عينة المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٦٪ من حجم العينة (٣٦٪ + ٣٤٪ + ٦٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٣٪ من حجم العينة (٢٪ + ١٪) يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^{2} على البيانات التى تشير إلى ٧٩٪ من حجم العينة (٧٦٪ + ٣٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب

الثابته ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى حجم عينة المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٦٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٣٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى حجم عينة المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة متوسطة فى حجم عينة المراجعة .

٣ – أثر نوع عقد المراجعة على كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين :

يشير الجدول إلى أن ٦٧٪ من حجم العينة (٢٢٪ + ٣١٪ + ١٤٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٥٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٨٪ من حجم العينة (٤٪ + ١٪ + ٣٪) يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا^{2} على البيانات التى تشير إلى أن ٧٥٪ من حجم العينة (٦٧٪ + ٨٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٥٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، فكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم اجراء إختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٧٪ يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٨٪ يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته يؤثر بالزيادة فى كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة ضئيلة فى كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

٤ – أثر نوع عقد المراجعة على كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٠٪ من حجم العينة (١٣٪ + ٢٣٪ + ٢٤٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٤٪ من حجم العينه يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١٤٪ من حجم العينه (٥٪ + ٥ر٤٪ + ٥ر٤٪) يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٧٤٪ من حجم العينه (٦٠٪ + ١٤٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٤٪ من حجم العينه يرون عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل فى مجالات العمل ذات الخطر المنخفض .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٠٪ من حجم العينه يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٤٪ من حجم العينه يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته يؤثر بالزيادة فى كمية العمل فى مجالات المراجعه ذات الخطر المنخفض .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة ضئيلة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .

٥ – أثر نوع عقد المراجعة على كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطه فريق المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٣٪ من حجم العينه (٣٣٪ + ٢١٪ + ١٩٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٧٪ من حجم العينه يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٨٪ من حجم العينه (٥٪ + ٣٪) يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٨١٪ من حجم العينة (٧٣٪ + ٨٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٧٪ من حجم العينه يؤيدون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من

عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٣٪ من حجم العينه يؤيدون اتجاه الزياده وأن ٨٪ من حجم العينه يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعه .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلي زيادة ضئيلة فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

٦ – أثر نوع عقد المراجعة على كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع :

يشير الجدول إلى أن ٣٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذه العنصر بالذات وأن ٧٨٪ من حجم العينه (٣٨٪ + ٢٧٪ + ١٣٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٣٪ من حجم العينه يؤيدون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته بينما ٦٪ من حجم العينه (٣٪ + ٣٪) يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٨٤٪ من حجم العينه (٧٨٪ + ٦٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٨٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٦٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة متوسطة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

ثانياً : المجموعة الثانية : مجموعة المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة:

جدول(٣-٥)*

نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقه بنتائج أداء عملية المراجعة

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا إستجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	النسبة الإجمالية
١ – أتعاب المراجعة	١٪	٤١٪	٣٦٪	١٠٪	١١٪	١٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٢ – أرباح مكتب المراجعة	٥٪	٢٩٪	٣٢٪	١١٪	٢٢٪	١٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٣ – توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين	٤٪	٢٠٪	٢٤٪	١٣٪	٣٦٪	٣٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٤ – درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل)	٣٪	٢٦٪	١٨٪	١٣٪	٣٣٪	٣٪	٢٪	٢٪	١٠٠٪
٥ – جودة عملية المراجعة	١٪	٤٢٪	١٨٪	٦٪	٢٩٪	٣٪	١٪	صفر٪	١٠٠٪
٦ – كفاءة عملية المراجعة	١٪	٣٨٪	٢١٪	٦٪	٢٩٪	٣٪	١٪	١٪	١٠٠٪

١ – أثر نوع عقد المراجعة على أتعاب المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ١٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٨٧٪ من حجم العينة (٤١٪ + ٣٦٪ + ١٠٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١١٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١٪ فقط من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٨٨٪ من حجم العينة (٨٧٪ + ١٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١١٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من

* يقابله جدول (٣-٥ً) الذى يمثل الأعداد لهذه النسب فى الملحق رقم ٤ .

عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى أتعاب المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء إختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٨٧٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى أتعاب المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة متوسطة فى أتعاب المراجعة .

٢ – أثر نوع عقد المراجعة على أرباح مكتب المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ٥٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٢٪ من حجم العينة (٢٩٪ + ٣٢٪ + ١١٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٢٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١٪ فقط من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^{2} على البيانات التى تشير إلى أن ٧٣٪ من حجم العينة (٧٢٪ + ١٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٢٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة تؤثر فى أرباح مكتب المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٢٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، فكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى أرباح مكتب المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى الى زيادة متوسطة فى أرباح مكتب المراجعة .

٣ – أثر نوع عقد المراجعة على توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين :

يشير الجدول إلى أن ٤٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٥٧٪ من حجم العينة (٢٠٪ + ٢٤٪ + ١٣٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٣٦٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٣٪ يؤيدون اتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبارات كا^2 على البيانات التى تشير إلى أن ٦٠٪ من حجم العينة (٥٧٪ + ٣٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٣٦٪ من حجم العينة يؤيدون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استخدام التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٥٧٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٣٪ يؤيدون اتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين .

٤ – أثر نوع عقد المراجعة على درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) :

يشير الجدول إلى أن حوالى ٣٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٥٧٪ من حجم العينة (٢٦٪ + ١٨٪ + ١٣٪) يؤيدون اتجاة الزيادة وأن ٣٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفةً بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٧٪ من حجم العينة (٣٪ + ٢٪ + ٢٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٦٤٪ من حجم العينة (٥٧٪+٧٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود إسترداد التكفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٣٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٥٧٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة و٧٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) .

٥ – أثر نوع عقد المراجعة على جودة عملية المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ١٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٦٪ من حجم العينة (٤٢٪ + ١٨٪ + ٦٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٤٪ من حجم العينة (٣٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^{٢} على البيانات التى تشير إلى أن ٧٠٪ من حجم العينة (٦٦٪+٤٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى جودة عملية المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٦٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزياده وأن ٤٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ،

وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى جودة عملية المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى جودة عملية المراجعة .

٦ - أثر نوع عقد المراجعة على كفاءة عملية المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ١٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٥٪ من حجم العينة (٣٨٪ + ٢١٪ + ٦٪) يؤيدون إتجاه الزياده وأن ٢٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٥٪ من حجم العينة (٣٪ + ١٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء إختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٧٠٪ من حجم العينة (٦٥٪+٥٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود التكاليف الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كفاءة عملية المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٥٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزياده وأن ٥٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كفاءة عملية المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى كفاءة عملية المراجعة .

ثالثاً : المجموعة الثالثة : مجموعة المتغيرات المتعلقه بسلوك المراجع :

جدول (٣-٦)*

نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا إستجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	النسبة الإجمالية
١ – إدراك المراجع لدوره	٢٪	٤٤٪	٢٠٪	١٠٪	٢٤٪	صفر٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٢ – مستوى دافعية المراجع	٤٪	٣٤٪	٢٨٪	١١٪	٢٣٪	صفر٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٣ – القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل	٤٪	٢٤٪	١٨٪	١٥٪	٢٨٪	٥٪	٤٪	٢٪	١٠٠٪
٤ – الرضا الوظيفى للمراجع .	٢٪	٢٠٪	٣٤٪	١٣٪	٢٧٪	٣٪	١٪	صفر٪	١٠٠٪
٥ – الخبرة المهنية للمراجع	٣٪	٣٠٪	٢٨٪	١٣٪	٢٤٪	٢٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٦ – كفاءة عمل المراجع	٣٪	٣٤٪	١٦٪	٢٠٪	٢٣٪	٣٪	١٪	صفر٪	١٠٠٪
٧ – جودة عمل المراجع	٦٪	٣٨٪	٩٪	١٥٪	٢٤٪	٣٪	٤٪	١٪	١٠٠٪

١ – أثر نوع عقد المراجعة على إدراك المراجع لدوره :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٤٪ من حجم العينة (٤٤٪ + ٢٠٪ + ١٠٪) يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما لم تؤيد أى مفرده من مفردات العينة إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٧٤٪ من حجم العينة (٧٤٪ + صفر٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود

* يقابله جدول (٣-٦ً) الذى يمثل الأعداد لهذه النسب فى الملحق رقم ٤ .

الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى ادراك المراجع لدوره .

أما عن اتجاه التأثير فهو اتجاه الزيادة لأن صفر٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه النقص ، أى أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى إدراك المراجع لدوره .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى ادراك المراجع لدوره .

٢ – أثر نوع عقد المراجعة على مستوى دافعيه المراجع :

يشير الجدول إلى أن ٤٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٣٪ من حجم العينة (٣٤٪ + ٢٨٪ + ١١٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٢٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما لم تؤيد أى مفرده من مفردات العينة إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^2 على البيانات التى تشير إلى أن ٧٣٪ من حجم العينة (٧٣٪+صفر٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى مستوى دافعية المراجع .

أما عن اتجاه التأثير فهو اتجاه الزياده لأن صفر٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، أى أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى مستوى دافعية المراجع .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام

عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى مستوى دافعية المراجع .

٣ – أثر نوع عقد المراجعة على القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل :

يشير الجدول إلى أن ٤٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٥٧٪ من حجم العينة (٢٤٪ + ١٨٪ + ١٥٪) يؤيدون إتجاه الزياده وأن ٢٨٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١١٪ من حجم العينة (٥٪ + ٤٪ + ٢٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا^2 على البيانات التى تشير إلى أن ٦٨٪ من حجم العينة (٥٧٪ + ١١٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٨٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم أجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٥٧٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ١١٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل .

٤ – أثر نوع عقد المراجعة على الرضا الوظيفى للمراجع :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٧٪ من حجم العينة (٢٠٪ + ٣٤٪ + ١٣٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٢٧٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٤٪ من حجم العينة (٣٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء إختبار كا[٢] على البيانات التى تشير إلى أن ٧١٪ من حجم العينة (٦٧٪+٤٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٧٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى الرضا الوظيفى للمراجع .

أما عن إتجاه التأثير فقد تم إجراء اختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٧٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٤٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى الرضا الوظيفى .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى الرضا الوظيفى للمراجع .

٥ – أثر نوع عقد المراجعة على الخبرة المهنية للمراجع :

يشير الجدول إلى أن ٣٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧١٪ من حجم العينة (٣٠٪ + ٢٨٪ + ١٣٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٢٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء اختبار كا[٢] على البيانات التى تشير إلى أن ٧٣٪ من حجم العينة (٧١٪+٢٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى الخبرة المهنية للمراجع .

أما عن إتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧١٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٢٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى الخبرة المهنية للمراجع .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى الخبرة المهنية للمراجع .

٦ – أثر نوع عقد المراجعة على كفاءة عمل المراجع :

يشير الجدول إلى أن ٣٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٠٪ من حجم العينة (٣٤٪ + ١٦٪ + ٢٠٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٢٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٤٪ من حجم العينة (٣٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا[٢] على البيانات التى تشير إلى أن ٧٤٪ من حجم العينة (٧٠٪+٤٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كفاءة عمل المراجع .

وأما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٠٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزياده وأن ٤٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى كفاءة عمل المراجع .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى كفاءة عمل المراجع .

٧ – أثر نوع عقد المراجعة على جودة عمل المراجع :

يشير الجدول إلى أن ٦٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٢٪ من حجم العينة (٣٨٪ + ٩٪ + ١٥٪) يؤيدون إتجاه الزيادة و٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٨٪ من حجم العينة (٣٪ + ٤٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^{2} على البيانات التى تشير إلى أن ٧٠٪ من حجم العينة (٦٢٪+٨٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٢٤٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى جودة عمل المراجع .

أما عن إتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٢٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٨٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى جودة عمل المراجع .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى جودة عمل المراجع .

رابعاً : المجموعة الرابعه : مجموعة المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل :

جدول (٣-٧)*

نسب مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا إستجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	النسبة الإجمالية
١ - درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة	٢٪	٣٨٪	٢٨٪	٧٪	١٣٪	٦٪	٥٪	١٪	١٠٠٪
٢ - درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة	٢٪	٤٣٪	٢٦٪	٩٪	١٩٪	١٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪
٣ - درجة الأستقلال	١٪	٣٤٪	١٦٪	٦٪	٣٦٪	٥٪	١٪	١٪	١٠٠٪
٤ - توازن العلاقة بين المراجع والعميل	٤٪	١٦٪	٢٢٪	٢٠٪	٣١٪	٤٪	٣٪	صفر٪	١٠٠٪
٥ - درجة إهتمام المراجع بالعميل	٢٪	٣١٪	٢١٪	١٤٪	٣٠٪	٢٪	صفر٪	صفر٪	١٠٠٪

* يقابله جدول (٣-٧ً) الذى يمثل الأعداد لهذه النسب فى الملحق رقم ٤ .

١ - أثر نوع عقد المراجعة على درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٣٪ من حجم العينة (٣٨٪ + ٢٨٪ + ٧٪) يؤيدون إتجاه الزياده وأن ١٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١٢٪ من حجم العينة [٦٪ + ٥٪ + ١٪] يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا[٢] على البيانات التى تشير إلى أن ٨٥٪ من حجم العينة (٧٣٪+١٢٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٣٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٣٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ١٢٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، فكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة .

٢ - أثر نوع عقد المراجعة على درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة:

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٧٨٪ من حجم العينة (٤٣٪ + ٢٦٪ + ٩٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ١٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود إسترداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ١٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا٢ على البيانات التى تشير إلى أن ٧٩٪ من حجم العينة

(٧٨٪+١٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ١٩٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة .

أما عن إتجاه التأثير فقد تم إجراء إختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٧٨٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ١٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزياده فى درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمة المقدمة .

٣ – أثر نوع عقد المراجعة على درجة الأستقلال :

يشير الجدول إلى أن ١٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٥٦٪ من حجم العينة (٣٤٪ + ١٦٪ + ٦٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٣٦٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٧٪ من حجم العينة (٥٪ + ١٪ + ١٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^2 على البيانات التى تشير إلى أن ٦٣٪ من حجم العينة (٥٦٪+٧٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٣٦٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى درجة الإستقلال .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٥٦٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٧٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى درجة الاستقلال .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى درجة الاستقلال .

٤ - أثر نوع عقد المراجعة على توازن العلاقة بين المراجع والعميل :

يشير الجدول إلى أن ٤٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٥٨٪ من حجم العينة (١٦٪ + ٢٢٪ + ٢٠٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٣١٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٧٪ من حجم العينة (٤٪ + ٣٪) يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا^{2} على البيانات التى تشير إلى أن ٦٥٪ من حجم العينة (٥٨٪+٧٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٣١٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى توازن العلاقة بين المراجع والعميل .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٥٨٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٧٪ من حجم العينة يؤيدوه إتجاه النقص ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى توازن العلاقة بين المراجع والعميل .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى توازن العلاقة بين المراجع والعميل .

٥ - أثر نوع عقد المراجعة على درجة أهتمام المراجع بالعميل :

يشير الجدول إلى أن ٢٪ من حجم العينة لم يستجيبوا لهذا العنصر بالذات وأن ٦٦٪ من حجم العينة (٣١٪ + ٢١٪ + ١٤٪) يؤيدون إتجاه الزيادة وأن ٣٠٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة بينما ٢٪ من

حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص .

وقد تم إجراء أختبار كا[٢] على البيانات التى تشير إلى أن ٦٨٪ من حجم العينة (٦٦٪+٢٪) يرون وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وأن ٣٠٪ من حجم العينة يرون عدم وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة ، وكانت النتيجه أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى درجة أهتمام المراجع بالعميل .

أما عن اتجاه التأثير فقد تم إجراء أختبارات ذات الحدين على البيانات التى تشير إلى أن ٦٦٪ من حجم العينة يؤيدون اتجاه الزيادة وأن ٢٪ من حجم العينة يؤيدون إتجاه النقص ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى درجة اهتمام المراجع بالعميل .

أما عن نوع التأثير فقد استخدم الباحث مقياس ليكرت ، وكانت النتيجة أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الاتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى درجة اهتمام المراجع بالعميل .

ويتضح من نتائج الدراسة التطبيقية أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى جميع متغيرات الدراسة وهذا التأثير دائماً بالزيادة .

مما يعنى أن نوع عقد أتعاب المراجعة يؤثر فى عملية المراجعة ، أى أنه يتم قبول الفرض البديل بأنه يوجد تأثير لنوع عقد المراجعة على عملية المراجعة ويرفض الفرض العدمى بأنه لا يوجد تأثير لنوع عقد أتعاب المراجعة على عملية المراجعة.

ويلخص الباحث نتائج الدراسة التطبيقية فى الجدول التالى :

جدول(٣-٨)

ترتيب المتغيرات حسب درجة التأثير ونوعه

الترتيب	المتغيرات	درجة التأثير	نوع التأثير
١	موازنة وقت المراجعة	١ر٢	زيادة متوسطة
٢	أتعاب المراجعة	١ر٢	" "
٣	ادراك المراجع لدوره	١ر٩	" "
٤	درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمة المقدمة	١ر٩	" "
٥	حجم عينة المراجعة	١ر٨	" "
٦	كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع	١ر٨	" "
٧	مستوى دافعية المراجع	١ر٨	" "
٨	أرباح مكتب المراجعة	١ر٧	" "
٩	جودة عملية المراجعة	١ر٧	" "
١٠	كفاءة عملية المراجعة	١ر٦	" "
١١	الخبرة المهنية للمراجع	١ر٦	" "
١٢	كفاءة عمل المراجع	١ر٦	" "
١٣	درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة	١ر٦	" "
١٤	كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة	١ر٥	زيادة ضئيلة
١٥	درجة اهتمام المراجع بالعميل	١ر٥	" "
١٦	الرضا الوظيفى للمراجع	١ر٤	" "
١٧	جودة عمل المراجع	١ر٤	" "
١٨	كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين	١ر٣	" "
١٩	توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين	١ر٢	" "
٢٠	درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل)	١ر٢	" "
٢١	درجة الاستقلال	١ر٢	" "
٢٢	القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل	١ر١	" "
٢٣	توازن العلاقة بين المراجع والعميل	١ر١	" "
٢٤	كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض	ر٨	" "

٣-٤ : أفضلية عقود استرداد التكلفة على عقود الأتعاب الثابتة :

أتضح من خلال القسم ٣-٣ أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى جميع متغيرات الدراسة وهذا التأثير دائماً بالزيادة.

فأتعاب المراجعة تزيد عند استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وهذا ناتج عن زيادة وقت المراجعة وزيادة حجم العينة وزيادة كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض وذات الخطر المرتفع وبالتالى زيادة كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطه فريق المراجعة .

ويترتب على زيادة أتعاب المراجعة زيادة أرباح مكتب المراجعة وزيادة توزيعات الشركاء وزيادة مرتبات العاملين ، ويترتب على زيادة كمية العمل فى كافة مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع والمنخفض هو زيادة الخبرة المهنية للمراجع وزيادة إدراكه لدوره لأنه يصبح على دراية بكافه جوانب عمليه المراجعة ، ويترتب أيضاً على زيادة كمية العمل فى كافة مجالات المراجعة أزدياد القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل مما يزيد من دافعية المراجع مما يؤدى فى النهايه إلى زيادة كفاءة وجودة عمل المراجع وبالتالى عملية المراجعة . وازدياد المرتبات أيضاً يؤدى إلى أزدياد دافعية العمل لدى المراجع وارتفاع الرضا الوظيفى لديه وبالتالى تقليل معدلات دوران العمل .

ولأن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل) المقبول كسياسة عامة للمنشأة، فهذا يعنى الاطمئنان لحجم العينة وموازنة وقت المراجعة وكمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض والمرتفع عند استخدام عقود استرداد التكلفة وهذا يعكس كفاءة وجودة عملية المراجعة وكفاءة وجودة عمل المراجع .

ويعكس ازدياد رضاء العميل عن أتعاب المراجعة أن العميل يدرك أنه يضع أمواله فى المكان المناسب وأنه يحصل على خدمه مناسبه مقابل أتعابه وأن هناك اهتمام من المراجع بالعميل ، ويعكس أزدياد رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمة المقدمة أن المراجع الذى يقدم خدمة جيدة يحصل على الأتعاب المناسبة لها .

ودرجة الاستقلال تزداد عند استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وذلك لأن العميل لايستطيع من خلال هذه العقود الضغط على المراجع من خلال أتعاب المراجعة لأن التفاوض بين العميل والمراجع يكون على ساعات المراجعة ، وبالتالى تتوازن العلاقة بين المراجع والعميل ، وهذا يعنى أيضاً أن عقود استرداد التكلفة تؤدى إلى تقليص وتحجيم أحد مصادر قوة المنشأة وهى القدرة على تحديد الأتعاب مما يساعد على أن تكافئ قوة المراجع قوة المنشأة محل المراجعة بحيث لاتستطيع المنشأة الضغط على المراجع لإصدار تقرير مناسب لها ، وقد يتفق المراجع والعميل على تحويل بعض أعمال المراجعة على المراجعين الداخليين بغرض تخفيض الأتعاب وتحسين كفاءة عملية المراجعة .

وخلاصة الأمر ، أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى تحسين كفاءة عملية المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة وزيادة الاستقلال وزيادة الأتعاب والحصول على رضاء العميل وتحسين سلوك المراجع وتحسين العلاقة بين المراجع والعميل ، مما يعنى فى النهايه أنه يفضل استخدام عقود استرداد التكلفة فى مكاتب المحاسبة والمراجعة عن عقود الأتعاب الثابتة .

خلاصة الفصل الثالث

تناول الباحث خلال هذا الفصل تصميم الدراسة التطبيقية حيث تم توضيح أن العينة من أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وأن قائمة الاستقصاء استخدمت كوسيله لجمع البيانات وقد اقترح الباحث الأساليب الاحصائية التالية لتحليل البيانات :

١ - اختبار كا^{2} .

٢ - اختبارات ذات الحدين .

٣ - مقياس ليكرت .

وقد أوضح الباحث نتائج الدراسة التطبيقية وهى أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كافة متغيرات الدراسة ودائماً التأثير بالزيادة .

وكانت النتيجه الرئيسية للبحث أنه يفضل استخدام عقود استرداد التكلفة فى البيئة المصرية عن عقود الأتعاب الثابتة لما له من مميزات عديده .

الفصل الرابع

خلاصة البحث
والنتائج والتوصيات

الفصل الرابع
خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

مقدمة :

تناول الباحث فى الفصول السابقه الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية لموضوع البحث ، وانتهى الإطار النظرى باشتقاق أربعه وعشرين متغيراً سوف يخضعون للفحص الميدانى ، وقد انتهت الدراسة التطبيقية أيضاً بالتوصل إلى نتائج بشأن أثر نوع عقد أتعاب المراجعة على كل متغير من هذه المتغيرات .

مما سبق ، فإن هذا الفصل ينقسم إلى الأجزاء التالية :

٤-١ : خلاصة البحث

٤-٢ : نتائج البحث

٤-٣ : توصيات البحث

٤-١ : خلاصة البحث

كان التساؤل الرئيسى للبحث هو :

هل التحول عن عقود الأتعاب الثابتة إلى عقود استرداد التكلفة يؤثر على عملية المراجعة؟

والإجابه على هذا التساؤل قد تساعد فى التعرف على أفضل نوع عقد مراجعة بحيث تتحقق أعلى منفعة لمكاتب المراجعة والمنشآت محل المراجعة .

وللإجابه على هذا التساؤل قسم الباحث موضوع البحث إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : وتم تناول المباحث التاليه فيه :

المبحث الأول : تم استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بالمفاضلة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة خلال هذا المبحث .

المبحث الثانى : تم تناول أتعاب المراجعة فى هذا المبحث كإحدى المشاكل المهنية الهامه والتى سعت العديد من المنظمات والتشريعات والدراسات لوضع ضوابط لها ، وذلك بتعيين محددات لهذه الأتعاب ، إلا أن هذه المنظمات والدراسات والتشريعات لم تهتم بأحد العوامل الهامة وهو نوع عقد أتعاب المراجعة وأثره على عملية المراجعة .

المبحث الثالث : تم تناول أنواع عقود أتعاب المراجعة فى هذا المبحث وهى عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة وقد تم شرح ماهية كل نوع والاختلافات بين كل نوع وآخر .

الفصل الثانى : وتم تناول المباحث التالية فيه :

المبحث الأول : تم استعراض اجراءات المراجعة فى هذا المبحث مثل كيفية تقويم نظام الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة والأساليب الفنية للحصول على أدلة الاثبات والمعايير التى تحكم اعداد تقارير المراجعة . وقد تم التعرض للخطر وأنواعه وموضوع اعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى

وقد استخلص الباحث ستة عوامل تمثل مجموعة المتغيرات المتعلقة بإجراءات عملية المراجعة .

المبحث الثانى : تم تناول أنواع الخدمات التى يقدمها مكتب المحاسبة والمراجعة وتوصل الباحث إلى أن أتعاب المراجعة تمثل المصدر الرئيسى لمكتب المحاسبة . ثم تناول الباحث السمعة المهنية وكفاءة عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة. وقد استخلص الباحث ستة عوامل تمثل مجموعة المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة ككل .

المبحث الثالث : تناول الباحث الدوافع والنظريات المفسرة لها والرضا الوظيفى وتعريفه وماهية التدريب أثناء العمل والخبرة المهنية واهميتها ومشكلة إدراك المراجع لدوره . وقد استخلص الباحث سبعة عوامل تمثل مجموعة المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع .

المبحث الرابع : تناول الباحث فى هذا المبحث العلاقة بين المراجع والعميل وذلك من خلال تناول دور المنشأة فى تسهيل عمل المراجع ودور المراجع عند التعاون مع العميل وتوازن العلاقة بين المراجع والعميل وقد استعرض الباحث العوامل التى تفسد العلاقة بين المراجع والعميل . وقد استخلص الباحث خمسة عوامل تمثل مجموعة المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل .

الفصل الثالث : تناول الباحث فى هذا الفصل تصميم الدراسة التطبيقية من حيث عينة البحث وخصائصها ووسيلة تجميع البيانات وهى قائمة الاستقصاء ثم تم تناول الأساليب الاحصائية المستخدمة فى الدراسة التطبيقية وهى :

أ - أختبار كا^{2} .

ب - اختبارات ذات الحدين .

حـ - مقياس ليكرت .

ثم تم تناول نتائج الدراسة التطبيقية واستخلاص نتائج البحث النهائية .

٤-٢ : نتائج البحث :

أسفرت الدراسة التى قام بها الباحث عن النتائج التاليه :

١ – عند التعاقد لأول مرة مع العميل ، عقود الأتعاب الثابتة هى العقود الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية .

٢ – عندما يكون التعاقد مستمراً (أى من سنوات سابقة) مع العميل ، عقود الأتعاب الثابتة هى العقود الأكثر شيوعاً واستخداماً فى السوق المصرية .

٣ – تعتبر العوامل التاليه مؤثرة فى تحديد المعدل المعيارى "فئة الأجر" للساعة لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة وذلك عند استخدام عقود استرداد التكلفة :

١ – صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى .

٢ – المسئوليه القانونية لمهام كل مستوى .

٣ – خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى .

٤ – حجم مكتب المراجعة .

٥ – سمعه مكتب المراجعة .

٤ – استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابته يؤثر فى مجموعة المتغيرات المتعلقه بإجراءات المراجعة والتأثير دائماً بالزيادة .

٥ – استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى مجموعة المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة والتأثير دائماً بالزيادة .

٦ – استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى مجموعة المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع والتأثير دائماً بالزيادة .

٧ – استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى مجموعة المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل والتأثير دائماً بالزيادة .

٨ – النتيجه الرئيسية لهذا البحث هى : "تفضيل استخدام عقود استرداد التكلفة فى مكاتب المحاسبة والمراجعة عن عقود الأتعاب الثابتة لأنه يؤدى إلى تحسين كفاءة عملية المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة وزيادة الاستقلال وزيادة الأتعاب والحصول على رضاء العميل وتحسين سلوك المراجع وتحسين العلاقة بين المراجع والعميل" .

٤ـ٣ : توصيات البحث

يوصى الباحث بمايلى :

١ – الإهتمام بنوع عقد أتعاب المراجعة باعتباره من العوامل الهامة التى تحدد أتعاب المراجعة .

٢ – استمرار البحث فى هذا المجال من خلال إجراء أبحاث عن كيفية تطبيق عقود استرداد التكلفة فى السوق المصرية وذلك من خلال تحديد المشاكل التى تواجه تطبيق عقود استرداد التكلفة فى السوق المصرية وكيفية التغلب على هذه المشاكل ، وكذلك التعرف على وجهة نظر العميل عند استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة.

٣ – تطبيق عقود استرداد التكلفة فى مكاتب المراجعة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة وذلك لأنه يؤدى إلى تحسين كفاءة عملية المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة وزيادة الاستقلال وزيادة الأتعاب وتحسين سلوك المراجع وتحسين العلاقة بين المراجع والعميل .

مراجع البحث

أولاً :

مراجع باللغة العربية

ثانياً :

مراجع باللغة الانجليزية

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية :

أ – كتب

١ – د. أحمد ماهر **"السلوك التنظيمي مدخل بناء المهارات"** بدون ناشر ، ١٩٩٢ .

٢ – د. السعيد محمد لبده **"إدارة السلوك التنظيمي"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٥ .

٣ – جوردن بانكروفت ، چورج أوسليفان **"الرياضيات والإحصاء لدراسات المحاسبة والأعمال"** ترجمة د. جمال سامي مقدس ، مركز الأهرام للترجمة العلميه ، القاهرة ، ١٩٨١ .

٤ – د. زكريا محمد الصادق **"مراجعة الحسابات مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٦ .

٥ – د. سمير محمد يوسف **"السلوك التنظيمي"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٥ .

٦ – د. سهير فهمي حجازي **"مقدمة في مبادئ الإحصاء"** مكتبة عين شمس ، ١٩٩١ .

٧ – ————— **"مقدمة في الإحصاء التطبيقي"** مكتبة عين شمس ، ١٩٩٢ .

٨ – د. شوقي خاطر ، د. نجيب الجندي **"أصول المراجعة"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٤ .

٩ – د. عبدالرؤوف عبدالرحمن **"طرق الإحصاء التطبيقي"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ .

١٠ – د. عبدالفتاح الصحن **"مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً"** مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٦ .

١١ – د. عبدالمنعم جنيد **"إدارة الموارد البشرية"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦ .

١٢ – ————— **"المدخل إلى السلوك التنظيمي"** مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٦/١٩٩٧ .

١٣ – د. عزت عبدالعظيم الطويل **"ملامح علم النفس الحديث"** بدون ناشر ، ١٩٩٢ .

١٤ – د. على السلمي **"السلوك الإنساني في الإدارة"** مكتبة غريب ، ١٩٧٨ .

١٥ – د. على عبدالوهاب **"إدارة الأفراد – منهج تحليلي"** مكتبة عين شمس ، ١٩٧٥ .

١٦- أ.متولى محمد الجمل ، أ. محمد السيد الجزار "**أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقيه متنوعه**" الجزء الأول ، مطابع سجل العرب ، ١٩٦٩ .

١٧- أ. متولى محمد الجمل ، د. عبدالمنعم محمود عبدالمنعم "**المراجعة الإطار النظرى والمجال التطبيقى**" دار النهضة العربيه ، ١٩٧٦ .

١٨ - د. محمد يوسف سالم "**الإتجاهات الحديثة فى المراجعة**" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٧/١٩٩٦ .

١٩ - ———————— "**المراجعة أصولها العلمية وتطبيقاتها العملية**" مكتبة جامعة طنطا، ١٩٩٧ .

٢٠- د. نجيب الجندى "**مشاكل معاصرة فى مراجعة الحسابات**" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٩.

٢١ - ———————— "**الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٧ .

٢٢- د. نصر محمد جعيصه "**مراجعة الحسابات دراسة تحليلية لبعض الأساليب والمشكلات التى تواجه مراقب الحسابات**" مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٩٤ .

ب- رسائل علميه :

١ - الرفاعى إبراهيم مبارك "**تحليل سلوك المراجع عند إبداء الرأى النهائى على القوائم المالية بإستخدام مدخل تعظيم المنفعة الذاتيه**" رسالة ماچستير غيرمنشوره ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٩ .

٢ - أيمن أحمد منير صالح "**أثر العوامل السلوكية والاشرافية لفريق المراجعة على ترشيد أداء المراجع**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٣ .

٣ - چيهان إبراهيم الحفنى محمد "**محددات أتعاب المراجعة - دراسة تحليلية تطبيقيه**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٧ .

٤ – طارق كمال حسين الشاذلى "**العلاقة بين جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية – وجهه نظر العميل – وبين أتعاب المراجعة دراسة كمية مع التطبيق على البيئة المصرية**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٣ .

٥ – علاء الدين توفيق إبراهيم "**تصميم نظام خبرة لمسانده مراقب الحسابات فى التحقق من صحة/ قيام فرض الاستمرار للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة** " رسالةماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٥ .

٦ – محمد محمود صابر "**أثر سلوك المراجع فى نجاح عملية المراجعة وزيادة فاعليتها**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٣ .

٧ – مدثر طه أبوالخير "**تقويم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام المنهج الاحتمالى وأثر ذلك على برنامج المراجعة**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٨٧ .

٨ – يوسف صلاح عبدالله حسن "**تحليل دالة منفعة مراقب الحسابات عند قيامه بتأدية الخدمات الإدارية والإستشارية**" رسالة ماچستير غيرمنشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٦ .

جـ– دوريات :

١ – د. إبراهيم رسلان حجازى "**استخدام البرامج الرياضية ونظم المعلومات فى جدوله المراجعين على عمليات المراجعة فى مكاتب المراجعة الكبيرة**" مجلة العلوم التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفيه ، العددان الثامن والتاسع مارس ويونيو ، ١٩٨٧ ، ص ص١٩٥–٢٢٨ .

٢ – د. إبراهيم طه عبدالوهاب سالم "**أبعاد خطر المراجعة وإنعكاساته فى تخطيط وتقييم أعمال المراجعة**" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصوره ، المجلد الثالث عشر ، العدد الخامس ، ١٩٨٩ ص ص٥٧ – ٩٥ .

٣ – د. أحمد محمد نور "**معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية ، وما تعرض له تطبيقها من مشاكل عمليه**" مجلة كلية التجارة للبحوث العلميه ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٨٠ ص ص٧٣ – ١٨٧ .

٤ – ـــــــــــــ "**معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في مصر**" مجله الأقتصاد والمحاسبة ، العدد ٣٩٧ ، يناير ١٩٨١ ص ص٢٨ – ٣١ .

٥ – ـــــــــــــ "**معايير المراجعة الملائمه للممارسة المهنية في مصر**" الجزء الثاني ، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، العدد ٤٣٧ ، مايو ١٩٨٤ ص ص١٨ – ٢٦ .

٦ – ـــــــــــــ "**معايير المراجعة الملائمه للممارسة المهنية في مصر**" الجزء الثالث ، مجلة الأقتصاد والمحاسبة ، العدد ٤٣٩ ، يوليو ١٩٨٤ ص ص١٣ – ٣٠ .

٧ – د. أحمد على غازى "**قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات**" المجلة المصريه للدراسات التجاريه ، كلية التجارة ، جامعة المنصوره ، المجلد الثاني عشر ، العدد الخامس –٢ ، ١٩٨٨ ص ص١٤٧ – ١٩٦ .

٨ – د. إسماعيل إبراهيم جمعه "**تقدير المخاطرة في عملية المراجعة نموذج مقترح**" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٨٩ ص ص١٦٥ – ١٩٦ .

٩ – د. حسن محمد أبوزيد "**اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعة**" مجلة المال والتجارة ، العدد ١٩٣ ، مايو ١٩٨٥ ص ص٣–١٨ .

١٠ – د. شعبان يوسف مبارز "**دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة وموقف مراقب الحسابات منها**" مجلة العلوم الإدارية ، كلية التجارة ببنى سويف ، جامعة القاهرة ، السنة الثالثة ، العدد الخامس ، يناير ١٩٩٣ ص ص٢٤٣ – ٢٨٨ .

١١– د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد "**تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونين**" مجلة جامعة الملك سعود ، م٧ ، العلوم الإدارية (١) ، ١٩٩٥ ص ص٥٣ – ٩٧ .

١٢- د. على أحمد زين "**إطار مقترح للاتصالات الفعالة فى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة**" الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببنها ، جامعة الزقازيق ، السنه العاشره ، العدد الأول ، ١٩٩٠ ص ص٣٤٧ - ٣٨٩ .

١٣ - ــــــــــــ "**دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب لمزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة**" المجله العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ١٩٩١ ص ص١ - ٤٣ .

١٤- د. كمال الدين مصطفى الدهراوى "**توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع**" مجلة كلية التجارة للبحوث العلميه ، كلية التجارة ، جامعه الإسكندرية ، المجلد الثانى والعشرون ، العدد الثانى ، سبتمبر ١٩٩١ ص ص٣٩٧ - ٤٣٨ .

١٥- د. محمد توفيق محمد "**الجوانب السلوكية فى علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب**" المجلة العلميه للأقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٨٥ ص ص٤٢٤ - ٤٥٣ .

١٦- د. محمد حسنى عبدالجليل صبيحى "**العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية**" مجلة التجارة والتمويل ، المجله العلمية لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى ، ١٩٩٥ ص ص١ - ٦٣ .

١٧- د. محمد على حماد "**استقلال المراجع بين النماذج السببية والوازع النفسى**" المجلة المصريه للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الحادى عشر ، العدد الرابع - ٢ ، ١٩٨٧ ص ص٢٩٥ - ٣٤٩ .

١٨- ــــــــــــ "**المعايير التى تحكم عول المراجع الخارجى على المراجع الداخلى**" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثانى عشر ، العدد الخامس - ٢ ، ١٩٨٨ ص ص١٩٧ - ٢٢٦ .

١٩ - د. محمد سامى راضى "**التحليل الإجتماعى للعلاقات فى بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع دراسة ميدانية**" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الأول ، ١٩٩١ ص ص٢٤٧-٢٩٥ .

٢٠- د. محمد سامى راضى "**تحليل العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة دراسة نظرية ميدانية**" مجلة التجارة والتمويل ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثانى ، ١٩٩٤ ص ص١-٥٩ .

٢١- د. محمد يوسف سالم "**دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنه عمان**" مجلة آفاق جديده ، كلية التجارة ، جامعة المنوفيه ، السنة الرابعه ، العدد الرابع ، ١٩٩٢ ص ص٨٩ - ١٤٨ .

٢٢- ———— "**استخدام نظرية تكلفة الوكالة فى تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بسلطنه عمان**" مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفيه ، السنه السادسة ، العدد الرابع ، ١٩٩٤ ص ص١ - ٧٩ .

٢٣- ———— "**العوامل التى تؤثر على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنه عمان**" المجلة العلميه للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، السنه الثامنه ، العدد الثانى ، ١٩٩٤ ص ص٤٤-٩٢ .

٢٤- ———— "**العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب مهنة المحاسبة والمراجعة دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات المساهمة العمانيه**" مجله آفاق جديده ، كلية التجارة ، جامعه المنوفية ، السنة السابعة ، العدد الأول ، ١٩٩٥ ص ص٨٥ - ١٢٧ .

د - تقارير وقوانين ونشرات :

١ - القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ومذكرته الإيضاحية ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة ، الطبعة الرابعة عشرة ١٩٩٦ .

٢ - دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ، نقابة التجاريين بالقاهرة ، أغسطس ١٩٥٨ .

٣ - الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، فبراير ١٩٩٣ .

ثانياً : مراجع باللغة الإنجليزية :

1 - Books :

1 - Carmichael, D.R. and J.J. Willingham, "Auditing Concepts and Methods," McGraw-Hill Book Company (New york 1979) .

2 - Defliese,P.L., H.R. Jaenicke, J.D. Sullivan and R.A. Gnospelius, "Montgomery's Auditing," John Wiley & Sons, inc (New york 1987) .

3 - Stell, D., "Towards Better Fees," Practical Administration Booklet, No.7, (ICAEW.) .

4 - Thomas C.W. and E.O. Henke, "Auditing Theory and Practice" Kent Publishing Company (Boston 1983) .

2 - Periodicals :

1 - Abolmohammedi, M. and A. Wright, "An Examination of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgement," The Accounting Review (January 1987), pp.1-13 .

2 - Briston, R. and R.P.B. Ambin, "The External Auditor-His Role and Cost to Society," Accountancy (November 1977), pp.48-52 .

3 - Becker, B., "The Six Most Frequently Asked Questions About Selling and Marketing Accounting Services," The Practical Accountant (July 1985), pp.81-84 .

4 - Balachandran, K. R. and R. E. Steuer, " An Interactive Model for The CPA Firm Audit Staff Planning Problem with Multiple Objectives," The Accounting Review (January 1982), pp. 125-140.

5 - Balachandran, B.V. and A.A. Zoltners," An Interactive Audit-Staff Scheduling Decision Support System," The Accounting Review (October 1981) , pp.801-812 .

6 - Burton, J.C. and W. Roberts, "A Study of Auditor Changes," The Journal of Accountancy (April 1967), pp.31-36 .

7 - Chilton, C.S., "Explaining Fees to Clients," Journal of Accountancy (January 1970), pp.75-76 .

8 - Colbert, J.L., "The Effect of Experience on Auditor's Judgments," Journal of Accounting Literature (Vol 8, 1989), pp.137-149 .

9 - Chow, C.W. and S.J. Rice, "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching," The Accounting Review (April 1982), pp.326-335 .

10- Cowen, S.S., "Non-Audit Services : How Much is Too Much ?," The Journal of Accountancy (December 1980), pp.51-56 .

11- Dillard, J.F., "Valence-Instrumentality-Expectancy Model Validation Using-Selected Accounting Groups," Accounting , Organizations and Society (Vol 4, No 1/2, 1979) pp.31-38 .

12- Ettredge, M. and R. Greenberg, "Determinants of Fee Cutting on Initial Audit Engagement," Journal of Accounting Research (Spring 1990), pp.198-210 .

13- Francis, J.R. and D.T. Simon, "A Test of Audit Pricing in The Small-Client Segment of The U.S.A. Audit Market," The Accounting Review (January 1987), pp.145-157 .

14- Francis, J.R. and D.J. Stokes, "Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Economics : Further Evidence from The Austrlian Market," Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp.383-393 .

15- Firth, M., "An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in New Zealand," Auditing : A Journal of Practice and Theory (Spring 1985), pp.23-37 .

16- Ferris, K.R., "A Test of The Expectancy Theory of Motivation in An Accounting Environment," The Accounting Review (July 1977), pp.605-615 .

17- ———— "Perceived Uncertainty and Jop Satisfaction in The Accounting Environment," Accounting, Organizations and Society (Vol. 2, No.1, 1977), pp.23-28 .

18- Frederick, D.M. and R. Libby, "Expertise and Auditors' Judgements of Conjunctive Events," Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp.270-290 .

19- Goldwasser, D.L., "Suning for Fees ?," CPA Journal (June 1982), pp.34-37 .

20- Goldman, A. and B. Barlev, "The Auditor-Firm Conflict of Interests : Its Implications for Independence," The Accounting Review (October : 1974), pp.707-718 .

21- Harrell, A.M. and M.J. Stahl, "McClelland's Trichotomy of Needs Theory and The Job Satisfaction and Work Performance of CPA Firm Proffessionals," Accounting, Organizations and Society (Vol. 9, No.3/4, 1984), pp.241-252 .

22- Hamilton, R.E. and W.F. Wright, "Internal Control Judgements and Effects of Experience : Replications and Extensions," Journal of Accounting Research (Autumn 1982, PT.II), pp.756-765 .

23- JR, D.R.D. and G.A. Giroux, "Determinants of Audit Quality in The Public Sector," The Accounting Review (July 1992), pp.462-479 .

24- Kanodia, C. and A. Mukherji, "Audit Pricing, Low Balling and Auditor Turnover : A Dynamic Analysis," The Accounting Review (October 1994), pp.593-615 .

25- Kuttner, M.S., "CPA Consulting Services : A New Standard," Journal of Accountancy (November 1991), pp.38-41 .

26- Leinicke, L.M. and G.L. Fish, "A Different Approach to Serving Clients," Journal of Accountancy (January 1990), pp.53-60 .

27- Magee R.P. and M. Tseng, "Audit Pricing and Independence," The Accounting Review (April 1990), pp.315-336 .

28- Margheim, L. and T. Kelley, "The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts," Advances in Accounting (Volume 5, 1987), pp.221-233 .

29- ———————————— "The Perceived Effects of Fixed Fee Audit Billing Arrangements," Accounting Horizons (December 1992), pp.62-75 .

30 - Margheim, L.L., " Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors, " Journal of Accounting Research (Spring 1986), pp. 194-205 .

31 - Neumann, F.L., " The Case For On-The-Jop Training, " Journal of Accountancy (October 1981), pp. 80-91 .

32 - Nichols, D.R. and K.H. Price, " The Auditor-Firm Conflict : An Analysis Using Concepts of Exchange Theory, " The Accounting Review (April 1976), pp. 335-346 .

33 - Palmrose, Z.V., " Audit Fees and Auditor Size : Further Evidence, " Journal of Accounting Research (Spring 1986), pp. 97-110 .

34 - ———————" The Effect of Non Audit Services on The Pricing of Audit Services : Further Evidence, " Journal of Accounting Research (Autumn 1986), pp. 405-411 .

35 - ———————" The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours, " The Accounting Review (July 1989), pp. 488-499 .

36 - Schatzberg, J.W., " A Laboratory Market Investigation of Low Balling in Audit Pricing, " The Accounting Review (April 1990), pp. 337-362 .

37 - Simon, D.T. and J.R. Francis, " The Effects of Auditor Change on Audit Fees : Tests of Price Cutting and Price Recovery, " The Accounting Review (April 1988), pp. 255-269 .

38 - Simon, D.T., R. Ramanon and A. Duger, " The Market for Audit Services in India : An Empirical Examination, " The International Journal of Accounting (Spring 1986), pp. 27-35.

39 - Simon, D. T., " The Audit Services Market : Additional Empirical Evidence, " Auditing : A Journal of Practice and Theory (Fall 1985), pp. 71-78 .

40 - Simunic, D.A., " The Pricing of Audit Services : Theory and Evidence, " Journal of Accounting Research (Spring 1980), pp. 161-190 .

41 - Summers, E. L ., " The Audit Staff Assignment Problem : A Linear Programming Analysis, " The Accounting Review (July 1972), pp. 443-453 .

42 - Schneider, A., " Modeling External Auditors' Evaluation of Internal Auditing , " Journal of Accounting Research (Autumn 1984), pp. 657-678 .

43 - Sorensen, J.E., " Proffessional and Bureaucratic Organization in The Public Accounting Firm, " The Accounting Review (July 1967), pp. 553-565 .

44 - Sorensen, J. E., J. G. Rohode and E. E. Lawler, " The Generation Gap in Public Accounting, " The Journal of Accountancy (December 1973), pp. 42-50 .

45- Senatra, P.T., " Role Conflict, Role Imbiguity, and Organizational Climate in A Public Accounting Firm, " The Accounting Review (October 1980), pp. 594-603 .

46 - Schwartz, K.B. and K. Menon, " Auditor Switches by Failing Firms, " The Accounting Review (April 1985), pp. 248-261 .

47 - Scheiner, J. H. and J.E. Kiger, " An Empirical Investigation of Auditor Involvment in Non-Audit Services, " Journal of Accounting Research (Autumn 1982), pp. 482-496 .

48 - Williams, T., " Fees for Services, " in CPA Hand Book. Volume I. ed.R. Kane, Jr. (New York AICPA 1952), pp. 1-12 .

الملاحق

الملحق رقم (ا)

بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة استقصاء

السيد الأستاذ/ ....

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث باجراء دراسة عن أثر نوع المراجعة (عقود الاتعاب الثابتة أو عقود استرداد التكلفة) على عملية المراجعة .

وهذه الدراسة عبارة عن بحث مسجل بكلية التجارة جامعة طنطا للحصول على درجة الماچستير فى المحاسبة (تخصص مراجعة) تحت اشرأف :

الأستاذ الدكتور : محمد يوسف سالم أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية

الدكتور : محمد محمود صابر مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

ويحتاج الباحث إلى اجراء دراسة تطبيقية لأختبار أثر نوع عقد المراجعة على مجموعة المتغيرات التى اشتقت من خلال التأصيل النظرى لموضوع البحث بالإضافة إلى بعض الأسئلة النظرية .

والمطلوب من سيادتكم الاجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء مع العلم أن بيانات القائمة سرية ، ولن تستخدم لغير أغراض البحث ، ولايكتب اسم المراجع فى القائمة ولا اسم مكتب المحاسبة والمراجعة الذى يعمل به .

والباحث يأمل معاونتكم

والله ولى التوفيق

الباحث

محمد أحمد محمد عاصم

بيانات عامة

١ – هل أنت مزاول لمهنة المحاسبة والمراجعة ؟

نعـــم

لا

٢ – ماهى تقريباً مدة خبرتك فى مجال المحاسبة ؟

أقل من ٥ سنوات

من ٥ – ١٠ سنوات

من ١٠ – ١٥ سنة

أكثر من ١٥ سنة

٣ – هل أنت مسجل فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ؟

نعـــم

لا

٤ – اذا كانت الاجابة فى السؤال السابق بنعم فهل أنت عضو أم زميل ؟

عضو

زميل

٥ – اذا كنت عضواً ، ماهى مدة عضويتك بالجمعية ؟

أقل من ٥ سنوات

من ٥ – ١٠ سنوات

أكثر من ١٠ سنوات

٦ – إذا كنت زميلا ، ماهى مدة زمالتك بالجمعية ؟

أقل من ٥ سنوات

من ٥ – ١٠ سنوات

أكثر من ١٠ سنوات

٧ – كم عدد المحاسبين والمراجعين فى المكتب الذى تزاول من خلاله المهنة ؟

أقل من ٥ مراجعين

من ٥ – ١٥ مراجعين

١٥ فأكثر مراجعين

تعريف المصطلحات المستخدمة من قائمة الاستقصاء

(برجاء قراءة هذه المصطلحات بعناية قبل الاجابة لأهميتها فى المساعدة على أختيار الاجابة المناسبة)

أولا : عقود المراجعة

تنقسم عقود المراجعة إلى نوعين :

أ – عقود الأتعاب الثابتة :

أهم ما يميز هذه العقود هو قيام المراجع بتحديد مبلغ الاتعاب مقدماً وذلك قبل البدء فى عملية المراجعة ، وهذا يعنى أن المراجع يعتمد على تقديره الشخصى عند تحديد مبلغ الأتعاب مراعياً العديد من العوامل مثل حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة وغيرها من العوامل .

ب – عقود استرداد التكلفة (أونظام التحاسب بالساعة) :

أهم ما يميز هذه العقود هو أنه يتم تحديد مبلغ الاتعاب بعد قياس الوقت الفعلى المبذول فى عملية المراجعة ، حيث تحدد الأتعاب بعملية حسابية من ناتج ضرب الوقت الفعلى المبذول فى العمل محسوباً بالساعات لكل من الشريك والمدير والمراجع الأول والمراجع المساعد فى المعدلات المعيارية لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة ، حيث تمثل هذه المعدلات فئة الأجر لكل ساعة مبذولة .

ثانياً : أثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة :

يقصد الباحث بأثر نوع عقد المراجعة على عملية المراجعة هو أثر كل نوع من نوعى عقود المراجعة السابق التعريف بهما على عملية مراجعة القوائم المالية فقط (والبحث ليس له أى علاقة بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة) وذلك بغرض ابداء رأى فنى مهنى سليم عن مدى دلالة القوائم المالية فى التعبير بوضوح عن المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ، ويتم التعبير عن هذا الرأى فى تقرير المراجعة .

السؤال الأول

المطلوب : ضع علامة (√) أمام الاجابة التى تراها مناسبة من وجهة نظركم

أ – عند التعاقد لأول مرة مع العميل .

فى رأيكم ماهو نوع عقد المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً فى التطبيق العملى :

١ – عقود الاتعاب الثابتة [١] ( )

٢ – عقود استرداد التكلفة [٢] ( )

ب – عندما يكون التعاقد مستمراً (أى من سنوات سابقة) مع العميل .

فى رأيكم ماهو نوع عقد المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً فى التطبيق العملى

١ – عقود الاتعاب الثابتة ( )

٢ – عقود استرداد التكلفة ( )

---

١ – يرجع إلى صفحة تعريف المصطلحات .

٢ – يرجع إلى صفحة تعريف المصطلحات .

السؤال الثانى

فى عقود استرداد التكلفة تتحددالاتعاب بعملية حسابية من ناتج ضرب الوقت الفعلى المبذول فى العمل محسوباً بالساعات لكل من الشريك والمدير والمراجع الأول والمراجع المساعد في المعدلات المعيارية لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة ، حيث تمثل هذه المعدلات فئة الأجر لكل ساعة مبذولة .

فى رأيكم أى من العوامل التالية يكون مؤثراً فى فئة الأجر (المعدل المعيارى) لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة :

العوامـــــــل	مؤثر	غير مؤثر
أ - عوامل ترتبط بعملية المراجعة	....	....
١ - صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى	....	....
٢ - المسئولية القانونية لمهام كل مستوى	....	....
٣ - خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى	....	....
٤ - قيمة خدمة كل مستوى من وجهة نظر العميل	....	....
ب - عوامل ترتبط بمكتب المراجعة		
٥ - حجم مكتب المراجعة	....	....
٦ - سمعة مكتب المراجعة	....	....
٧ - عدد العملاء فى سوق المراجعة	....	....
٨ - عدد المكاتب فى سوق المراجعة	....	....
حـ - أى عوامل أخرى ترى سيادتكم إضافتها		
٩ -		
١٠ -		
١١ -		
١٢ -		

السؤال الثالث

أ – ما أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات التالية :

(المطلوب : ضع علامة (√) فى الخانة التى تراها مناسبة من وجهة نظركم)

المتغيـــــرات	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير
المجموعة الأولى : مجموعة المتغيرات المتعلقة بأجراءات المراجعة:							
١ – موازنة وقت المراجعة							
٢ – حجم عينة المراجعة							
٣ – كمية عمل المراجعة التى تحول الى المراجعين الداخليين							
٤ – كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض							
٥ – كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .							
٦ – كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .							
المجموعة الثانية : مجموعة المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة :							
١ – أتعاب المراجعة .							
٢ – أرباح مكتب المراجعة .							
٣ – توزيعات الشركاء ومرتبات العاملين .							
٤ – درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل)							
٥ – جودة عملية المراجعة .							
٦ – كفاءة عملية المراجعة .							

ب – ما أثر استخدام عقود استرداد التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات التالية :

(المطلوب : ضع علامة (√) فى الخانة التى تراها مناسبة من وجهة نظركم)

المتغيـــــرات	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير
المجموعة الثالثة : مجموعة المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع :							
١ – ادراك المراجع لدوره .							
٢ – مستوى دافعية المراجع .							
٣ – القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل .							
٤ – الرضا الوظيفى للمراجع .							
٥ – الخبرة المهنية للمراجع .							
٦ – كفاءة عمل المراجع .							
٧ – جودة عمل المراجع .							
المجموعة الرابعة : مجموعة المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل :							
١ – درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة.							
٢ – درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة .							
٣ – درجة الاستقلال .							
٤ – توازن العلاقة بين المراجع والعميل .							
٥ – درجة اهتمام المراجع بالعميل .							

السؤال الرابع (إختيارى)

المطلوب : إضافة أى ملاحظات ترونها ترفع من شأن هذه القائمة ومن شأن البحث ، ويشكر الباحث حسن تعاونكم وإفادتكم له .

ملاحظات إضافية على موضوع البحث

١ –

٢ –

٣ –

٤ –

٥ –

٦ –

٧ –

٨ –

٩ –

الملحق رقم (٢)

بعض ملاحظات وتعليقات العينة بشأن موضوع البحث

يمثل هذا الملحق الملاحظات والتعليقات التى تفضل بها السادة الذين قاموا بملء إستمارات الاستقصاء ، وهذه الملاحظات الإضافية كانت عن السؤال الرابع (اختيارى) ، ويشكر الباحث حسن تعاون افراد العينة . وتمثلت هذه الملاحظات فى النقاط التالية :

١- من الناحية العملية قد يكون لدى المكتب طائفة من العملاء تفضل الاتعاب الثابتة.

٢ – فى بعض عمليات المراجعة يطلب العميل تحديد الأتعاب مقدما ، وعلينا أن نتبع الطريقة الملائمة بحيث لا نتعدى المبلغ المتفق عليه .

٣ – فى العصر الحديث واستخدام الكمبيوتر يفضل استخدام عقود استرداد التكلفة لاسيما أنه عند الانتهاء من كل مرحلة ترسل الفواتير وتسدد ، وبناء عليه لا يتحمل المكتب عبء تمويل العملية لحين الانتهاء منها .

٤ – فى العمليات الكبيرة يفضل استخدام عقود استرداد التكلفة .

٥ – عملية المراجعة هى فى حد ذاتها ممارسة مهنية يجب ألا تتأثر بمستوى الأتعاب .

٦ – إن إصدار رأى مهنى على القوائم المالية يجب أن يتم من خلال مراحل محددة لعملية المراجعة لا تتأثر بقيمة الاتعاب نفسها .

٧ – برجاء إيضاح مميزات كل نوع من أنواع عقود أتعاب المراجعة خلال البحث .

٨ – برجاء عقد مقارنة بين عقود الأتعاب الثابتة وعقود استرداد التكلفة .

٩ – إيضاح مدى الاستفادة الحقيقية للمراجع من تطبيق أيهما .

١٠ – الحاجة الى قائمة استقصاء توزع على العملاء لتوضيح موضوع عقود استرداد التكلفة وتوضيح مدى استجاباتهم لمفهوم عقود استرداد التكلفة وتقبلهم له .

١١ – مدى استجابة العميل أو العملاء لعملية التحاسب بعقود استرداد التكلفة .

١٢ – حساب التكلفة طبقا لعقود استرداد التكلفة تعد أفضل من حساب التكلفة طبقا لعقود الاتعاب الثابتة لأن كل شيء يكون محددا مسبقا وفقا للاتفاق ومن الممكن لكلا طرفى التعاقد محاسبة كل منهما الآخر عند أداء الاتعاب .

١٣ – نفيد سيادتكم بأنه لا توجد تقريبا عقود استرداد التكلفة وبالأخص الأعمال الخاصة بمراجعة الشركات وإنما تتم بصورة ضئيلة فى الأعمال الخاصة بالضرائب .

١٤ – صعوبة تطبيق عقود استرداد التكلفة فى مصر نظرا لطبيعة العملاء وخوفهم من قيمة الأتعاب .

١٥ – فى ظل المنافسة الشديدة من مؤسسات المراجعة الأخرى قد يكون من غير المفيد تطبيق عقود استرداد التكلفة بالرغم مما لها من مزايا لمؤسسات المراجعة .

١٦ – أفادنا البحث فى لفت نظرنا لأمور هامة خاصة بالتعامل مع العميل .

١٧ – الاجابة على قائمة الاستقصاء من وجهة نظرنا ومن خلال ما قمنا به لعملائنا .

الملحق رقم (٣)

سوف يقوم الباحث فى هذا الجزء بتطبيق اختبار $كا^{2}$ لتحديد ما إذا كانت العوامل الثمانى المقترحه مؤثرة أم لا فى تحديد المعدل المعيارى لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

وقد كما قام الباحث بشرح اختبار تساوى النسب فى الفصل الثالث بند ٣– ٢ ويطبق الباحث نفس الاختبار على البيانات المتاحة للعوامل الثمانى .

أولا : عوامل ترتبط بعملية المراجعة

١ – صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى

الفرض العدمى (ف٠) : $ل_{1}$ = ٥٠٪ ، $ل_{2}$ = ٥٠٪ أو $ل_{1}$ = $ل_{2}$

الفرض البديل (ف١) : $ل_{1} \neq ل_{2}$

حيث : $ل_{1}$ = نسبة المجموعة الأولى من الظاهرة (مؤثر)

$ل_{2}$ = نسبة المجموعة الثانية من الظاهرة (غير مؤثر)

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (مؤثر) = ١١٢ × ٥٠ر٠ = ٥٦

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (غير مؤثر) = ١١٢ × ٥٠ر٠ = ٥٦

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
مؤثر	٩٤	٥٦	٣٨	١٤٤٤	٢٥ر٨
غير مؤثر	١٨	٥٦	–٣٨	١٤٤٤	٢٥ر٨
				$كا^{2}$ =	٥١ر٦

∵ ك = عدد مجموعات الظاهرة (مؤثر وغير مؤثر)

∴ ك = ٢

درجة الحرية = ٢ – ١ = ١   مستوى المعنوية = ٠٥ر٠

$كا^{2}$ ١ ، ٠٥ر٠ = ٨٤١ر٣

∵ $كا^{2}$ المحسوبة (٥١ر٦) > $كا^{2}$ الجدولية (٨٤١ر٣)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنوياً بين المفردات التى ترى أن العامل مؤثر والمفردات التى ترى أن العامل غير مؤثر ، مما يدل على أن معظم المفردات تؤيد أن عامل صعوبة وتعقيد مهام كل مستوى يكون مؤثرا فى تحديد فئة الأجر لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

٢ – المسئولية القانونية لمهام كل مستوى

ف. : $ل_١ = ل_٢$

ف١ : $ل_١ \neq ل_٢$

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
مؤثر	٦٩	٥٦	١٣	١٦٩	٣٫٠٢
غير مؤثر	٤٣	٥٦	١٣-	١٦٩	٣٫٠٢
				كا٢ =	٦٫٠٤

كا٢ ١ ، ٠٫٠٥ = ٣٫٨٤١

∵ كا٢ المحسوبة (٦٫٠٤) > كا٢ الجدولية (٣٫٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد إختلافا معنويا بين المفردات التى ترى أن العامل مؤثر والمفردات التى ترى أن العامل غير مؤثر ، مما يدل على أن معظم المفردات تؤيد أن عامل المسئولية القانونية لكل مستوى يكون مؤثراً فى تحديد فئة الأجر لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

٣– خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى

ف. : $ل_١ = ل_٢$

ف١ : $ل_١ \neq ل_٢$

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
مؤثر	١٠٠	٥٦	٤٤	١٩٣٦	٣٤٫٥
غير مؤثر	١٢	٥٦	٤٤-	١٩٣٦	٣٤٫٥
				كا٢ =	٦٩

كا^{٢} ١ ، ٠٥ر٠ = ٣ر٨٤١

∵ كا^{٢} المحسوبة (٦٩) > كا^{٢} الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد إختلافا معنويا بين المفردات التى ترى أن العامل مؤثر والمفردات التى ترى أن العامل غير مؤثر ، مما يدل على أن معظم المفردات تؤيد أن عامل خبرة ومهارة المراجع فى كل مستوى يكون مؤثراً فى تحديد فئة الأجر لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

٤ – قيمة خدمة كل مستوى من وجهة نظر العميل :

ف. : ل$_{١}$ = ل$_{٢}$

ف١ : ل$_{١}$ ≠ ل$_{٢}$

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)^{٢}	(م ر – ت ر)^{٢} / ت ر
مؤثر	٦٣	٥٦	٨	٦٤	١ر١
غير مؤثر	٤٩	٥٦	٨	٦٤	١ر١
				كا^{٢} =	٢ر٢

كا^{٢} ١ ، ٠٥ر٠ = ٣ر٨٤١

∵ كا^{٢} المحسوبة (٢ر٢) < كا^{٢} الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نقبل الفرض العدمى ونرفض الفرض البديل

من هذا نجد أن البيانات تطابق التوزيع النظرى المفترض ، وبالتالى عامل قيمة خدمة كل مستوى من وجهة نظر العميل يكون محايداً .

ثانيا ، عوامل ترتبط بمكتب المراجعة

٥ – حجم مكتب المراجعة

ف. : ل$_{١}$ = ل$_{٢}$

ف١ : ل$_{١}$ ≠ ل$_{٢}$

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)^2	(م ر – ت ر)^2 / ت ر
مؤثر	٨٦	٥٦	٣٠	٩٠٠	١٦
غير مؤثر	٢٦	٥٦	٣٠-	٩٠٠	١٦
				كا^2 =	٣٢

كا^2 ١ ، ٠ر٠٥ = ٣ر٨٤١

∵ كا^2 المحسوبة (٣٢) > كا^2 الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد إختلافا معنويا بين المفردات التى ترى أن العامل مؤثر والمفردات التى ترى أن العامل غير مؤثر ، مما يدل على أن معظم المفردات تؤيد أن عامل حجم مكتب المراجعة يكون مؤثرا فى تحديد فئة الأجر لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

٦ – سمعة مكتب المراجعة

ف. : ل$_1$ = ل$_2$

ف١ : ل$_1$ ≠ ل$_2$

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)^2	(م ر – ت ر)^2 / ت ر
مؤثر	٩٧	٥٦	٤١	١٦٨١	٣٠
غير مؤثر	١٥	٥٦	٤١-	١٦٨١	٣٠
				كا^2 =	٦٠

كا^2 ١ ، ٠ر٠٥ = ٣ر٨٤١

∵ كا^2 المحسوبة (٦٠) > كا^2 الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد إختلافا معنويا بين المفردات التى ترى أن العامل مؤثر والمفردات التى ترى أن العامل غير مؤثر ، مما يدل على أن معظم المفردات تؤيد أن عامل سمعة مكتب المراجعة يكون مؤثرا فى تحديد فئة الأجر لكل مستوى من مستويات فريق المراجعة .

٧ – عدد العملاء فى سوق المراجعة

ف. : ل١ = ل٢

ف١ : ل١ ≠ ل٢

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
مؤثر	٥٢	٥٦	٤–	١٦	ر٢٩
غير مؤثر	٦٠	٥٦	٤	١٦	ر٢٩
				كا٢ =	ر٥٨

كا٢ ١ ، ر٠٥ = ٨٤١ر٣

∵ كا٢ المحسوبة (ر٥٨) < كا٢ الجدولية (٨٤١ر٣)

∴ نقبل الفرض العدمى ونرفض الفرض البديل

من هذا نجد أن البيانات تطابق التوزيع النظرى المفترض ، وبالتالى فإن عامل عدد العملاء فى سوق المراجعة يكون محايداً .

٨ – عدد العملاء فى سوق المراجعة

ف. : ل١ = ل٢

ف١ : ل١ ≠ ل٢

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
مؤثر	٥٤	٥٦	٢–	٤	ر٧
غير مؤثر	٥٨	٥٦	٢	٤	ر٧
				كا٢ =	ر١٤

كا٢ ١ ، ر٠٥ = ٨٤١ر٣

∵ كا٢ المحسوبة (ر١٤) < كا٢ الجدولية (٨٤١ر٣)

∴ نقبل الفرض العدمى ونرفض الفرض البديل

من هذا نجد أن البيانات تطابق التوزيع النظرى المفترض ، وبالتالى فإن عامل عدد المكاتب فى سوق المراجعة يكون محايداً .

الملحق رقم (٤)

يطبق الباحث فى هذا الجزء إختبار كا^{٢} واختبارات ذات الحدين ومقياس ليكرت وذلك للتحقق مما إذا كان هناك تأثير نتيجة إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة على كل عامل من العوامل المرتبطة بأبعاد عملية المراجعة وكذلك تحديد اتجاه هذا التأثير (بالزيادة أو بالنقص) وتحديد نوع التأثير .

أولا : المجموعة الأولى : مجموعة المتغيرات المتعلقة بإجراءات المراجعة :

جدول (٣-٤ً)*

عدد مفردات العينة التى تؤيد أو ترفض تأثير إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بإجراءات المراجعة

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا استجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	الاجمالى
١ - موازنة وقت المراجعة .	١	٦١	٢٤	٩	١٦	صفر	١	صفر	١١٢
٢ - حجم عينة المراجعة	٢	٤١	٣٨	٧	٢١	٢	١	صفر	١١٢
٣ -كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .	صفر	٢٥	٣٥	١٦	٢٨	٤	١	٣	١١٢
٤ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .	٢	١٤	٢٦	٢٧	٢٧	٦	٥	٥	١١٢
٥ - كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .	٢	٣٨	٢٣	٢١	١٩	٦	٣	صفر	١١٢
٦ - كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .	٤	٤٢	٣٠	١٥	١٥	٣	٣	صفر	١١٢

١ - موازنة وقت المراجعة

أ - اختبار كا^{٢}

الفرض العدمى (ف٠) : $ل_١ = ٥٠\%$ ، $ل_٢ = ٥٠\%$ أو $ل_١ = ل_٢$

الفرض البديل (ف١) : $ل_١ \neq ل_٢$

* يقابله جدول رقم(٣-٤) الذى يمثل النسب لهذه الأعداد فى الفصل الثالث

حيث : ل١ = نسبة المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير)

ل٢ = نسبة المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير)

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ − ١ = ١١١ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) =

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة + عدد المشاهدات فى اتجاه النقص =

٦١ + ٢٤ + ٩ + صفر + ١ + صفر = ٩٥

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ١٦

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١١١ × ٥ر = ٥٥ر٥

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (تأثير) = ١١١ × ٥ر = ٥٥ر٥

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر − ت ر	(م ر − ت ر)٢	(م ر − ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٩٥	٥٥ر٥	٣٩ر٥	١٥٦٠ر٢٥	٢٨ر١
لا تأثير	١٦	٥٥ر٥	−٣٩ر٥	١٥٦٠ر٢٥	٢٨ر١
				كا٢ =	٥٦ر٢

∵ ك = عدد مجموعات الظاهرة (تأثير ولا تأثير)

∴ ك = ٢

درجة الحرية = ٢ − ١ = ١ مستوى المعنوية = ٠٥ر

كا٢ ١ ، ٠٥ر = ٣ر٨٤١

∵ كا٢ المحسوبة (٥٦ر٢) > كا٢ الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى موازنة وقت المراجعة

ب – إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٩٥

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ٦١ + ٢٤+ ٩ = ٩٤

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = صفر + ١ + صفر = ١

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر   ١ – ل (احتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٩٥ × ٥٠ر = ٥ر٤٧

الانحراف المعيارى = $\sqrt{\text{ن ل (١–ل)}}$ = $\sqrt{\text{٩٥ × ٥٠ر × ٥٠ر}}$ = ٨ر٤

ح (س ≥ ٩٤) = ح (س ≥ ٥ر٩٤)

$$= \text{ح (ى} \geq \frac{\text{٥ر٩٤ – ٥ر٤٧}}{\text{٨ر٤}}\text{) + ح (ى} \leq -\infty\text{)}$$

= ح (ى ≥ ٧٩ر٩) + ٥٠ ر

= ٥٠ر + ٥٠ر = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى موازنة وقت المراجعة .

حـ – مقياس ليكرت

$$\text{درجة التأثير} = \frac{\text{مجـ [وزن كل تأثير × عدد مشاهدات كل تأثير بالنسبة لعنصر معين]}}{\text{عدد الاستجابات الصحيحة بالنسبة لعنصر معين}}$$

$$= \frac{\text{[(٣ × ٦١) + (٢ × ٢٤) + (١ × ٩) + (صفر × ١٦) + (–٢ × ١)]}}{\text{١١١}}$$

$$= \frac{\text{٢٣٨}}{\text{١١١}} = \text{١ر٢}$$

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى موازنة وقت المراجعة .

٢ – حجم عينة المراجعة

أ – إختبار كا٢

ف$_{.}$: ل$_{١}$ = ل$_{٢}$

ف$_{١}$: ل$_{١}$ ≠ ل$_{٢}$

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ – ٢ = ١١٠ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٤١ + ٣٨+ ٧ + ٢ + ١ = ٨٩

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ٢١

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١١٠ × ٥ر = ٥٥

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (لا تأثير) = ١١٠ × ٥ر = ٥٥

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٨٩	٥٥	٣٤	١١٥٦	٢١
لا تأثير	٢١	٥٥	٣٤-	١١٥٦	٢١
				كا^{٢} =	٤٢

كا^{٢} ١ ، ٠ر٠٥ = ٣ر٨٤١

∵ كا^{٢} المحسوبة (٤٢) > كا^{٢} الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى حجم عينة المراجعة .

ب – إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٨٩

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ٤١ + ٣٨ + ٧ = ٨٦

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = ٢ + ١ + صفر = ٣

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر ١ – ل (إحتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٨٩ × ٥٠ر = ٥ر٤٤

الانحراف المعيارى = $\sqrt{\text{ن ل (١–ل)}}$ = $\sqrt{٨٩ × ٥٠ر × ٥٠ر}$ = ٧ر٤

ح (س ≤ ٨٦) = ح (س ≤ ٥ر٨٦)

= ح (ى ≤ $\frac{٥ر٨٦ - ٥ر٤٤}{٧١ر٤}$) + ح (ى ≤ – ∞)

= ح (ى ≤ ٩٣ر٨) + ٥٠ر

= ٥٠ر + ٥٠ر = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى حجم عينة المراجعة .

حـ – مقياس ليكرت

درجة التأثير = $\frac{[(٣ × ٤١) + (٢ × ٣٨) + (١ × ٧) + (صفر × ٢١) + (–١ × ٢) + (–٢ × ١)]}{١١٠}$

= $\frac{٢٠٢}{١١٠}$ = ٨ر١

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى حجم عينة المراجعة .

٣ – كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين

أ – اختبار كا^{٢}

ف$_{.}$: ل$_{١}$ = ل$_{٢}$

ف$_{١}$: ل$_{١}$ ≠ ل$_{٢}$

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٢٥ + ٣٥ + ١٦ + ٤ + ١ + ٣ = ٨٤

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ٢٨

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١١٢ × ٥٠ر = ٥٦

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (لا تأثير) = ١١٢ × ٥٠ر = ٥٦

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٨٤	٥٦	٢٨	٧٨٤	١٤
لا تأثير	٢٨	٥٦	٢٨–	٧٨٤	١٤
كا^{٢} ١ ، ٠٥ر = ٨٤١ر٣				كا^{٢} =	٢٨

∵ كا^{٢} المحسوبة (٢٨) > كا^{٢} الجدولية (٨٤١ر٣)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

ب – إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٨٤

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ٢٥ + ٣٥ + ١٦ = ٧٦

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = ٤ + ١ + ٣ = ٨

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر ١ – ل (احتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٨٤ × ٥٠ر = ٤٢

الانحراف المعيارى = $\sqrt{\text{ن ل (١–ل)}}$ = $\sqrt{\text{٨٤ × ٥٠ر × ٥٠ر}}$ = ٦ر٤

ح (س ≥ ٧٦) = ح (س ≥ ٥ر٧٦)

$$= \text{ح (ى} \geq \frac{\text{٥ر٧٦ – ٤٢}}{\text{٦ر٤}}) + \text{ح (ى} \leq -\infty)$$

= ح (ى ≥ ٥ر٧) + ٥٠ر

= ٥٠ر + ٥٠ر = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كمية العمل التى تحول الى المراجعين الداخليين .

حـ – مقياس ليكرت

$$\text{درجة التأثير} = \frac{[(٣ \times ٢٥) + (٢ \times ٣٥) + (١ \times ١٦) + (\text{صفر} \times ٢٨) + (-١ \times ٤) + (-٢ \times ١) + (-٣ \times ٣)]}{١١٢}$$

$$= \frac{١٤٦}{١١٢} = ١٫٣$$

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى كمية العمل التى تحول إلى المراجعين الداخليين .

٤ – كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض :

أ – اختبار كا^{٢}

ف . : ل$_{١}$ = ل$_{٢}$

ف$_{١}$: ل$_{١}$ ≠ ل$_{٢}$

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ – ٢ = ١١٠ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ١٤ + ٢٦ + ٢٧ + ٦ + ٥ + ٥ = ٨٣

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ٢٧

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١١٠ × ٥٠ر = ٥٥

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (لا تأثير) = ١١٠ × ٥٠ر = ٥٥

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٨٣	٥٥	٢٨	٧٨٤	١٤٫٣
لا تأثير	٢٧	٥٥	٢٨	٧٨٤	١٤٫٣
				كا^{٢} =	٢٨٫٦

كا^{٢} ١ ، ٠٥ر = ٣٫٨٤١

∴ كا^{٢} المحسوبة (٢٨٫٦) > كا^{٢} الجدولية (٣٫٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .

ب – إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٨٣

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ١٤ + ٢٦ + ٢٧ = ٦٧

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = ٦ + ٥ + ٥ = ١٦

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر   ١ – ل (احتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٨٣ × ٥٠ر = ٥ر٤١

الانحراف المعيارى = $\sqrt{\text{ن ل (١–ل)}}$ = $\sqrt{\text{٨٣ × ٥٠ر × ٥٠ر}}$ = ٦ر٤

ح (س ≥ ٦٧) = ح (س ≥ ٥ر٦٧)

$$= \text{ح (ى} \geq \frac{\text{٥ر٦٧ − ٥ر٤١}}{\text{٦ر٤}}\text{) + ح (ى} \leq -\infty\text{)}$$

= ح (ى ≥ ٥ر٦٥) + ٥٠ر

= ٥٠ر + ٥٠ر = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .

حـ – مقياس ليكرت

$$\text{درجة التأثير} = \frac{[(\text{٣} \times \text{١٤}) + (\text{٢} \times \text{٢٦}) + (\text{١} \times \text{٢٧}) + (\text{صفر} \times \text{٢٧}) + (-\text{١} \times \text{٦}) + (-\text{٢} \times \text{٥}) + (-\text{٣} \times \text{٥})]}{\text{١١٠}}$$

$$= \frac{\text{٩٠}}{\text{١١٠}} = \text{٨ر}$$

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المنخفض .

٥ – كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة

أ – اختبار كا٢

ف . : ل١ = ل٢

ف١ : ل١ ≠ ل٢

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ – ٢ = ١١٠ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٣٨ + ٢٣ + ٢١ + ٦ + ٣ + صفر = ٩١

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ١٩

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١١٠ × ٥٠ر = ٥٥

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (لا تأثير) = ١١٠ × ٥٠ر = ٥٥

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر – ت ر	(م ر – ت ر)٢	(م ر – ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٩١	٥٥	٣٦	١٢٩٦	٦ر٢٣
لاتأثير	١٩	٥٥	-٣٦	١٢٩٦	٦ر٢٣
				كا٢ =	٢ر٤٧

كا٢ ١ ، ٠٥ر = ٨٤١ر٣

∵ كا٢ المحسوبة (٢ر٤٧) > كا٢ الجدولية (٨٤١ر٣)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

ب – إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٩١

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ٣٨ + ٢٣ + ٢١ = ٨٢

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = ٦ + ٣ + صفر = ٩

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر   ١ – ل (احتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٩١ × ٥٠ر = ٤٥ر٥

الانحراف المعيارى = √ن ل (١–ل) = √٩١ × ٥٠ر × ٥٠ر = ٤ر٧

ح (س ≥ ٨٢) = ح (س ≥ ٨٢ر٥)

= ح (ى ≥ (٨٢ر٥ – ٤٥ر٥) / ٤ر٧) + ح (ى ≤ – ∞)

= ح (ى ≥ ٧ر٨٧) + ٥٠ر

= ٥٠ر + ٥٠ر = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

حـ – مقياس ليكرت

درجة التأثير = [(٣ × ٣٨) + (٢ × ٢٣) + (١ × ٢١) + (صفر × ١٩) + (–١ × ٦) + (–٢ × ٣)] / ١١٠

= ١٦٩ / ١١٠ = ١ر٥

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة ضئيلة فى كمية العمل التى يتم تأديتها بواسطة فريق المراجعة .

٦ –كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع

أ – اختبار كا٢

ف . : $ل_١ = ل_٢$

ف$_1$: ل$_1$ ≠ ل$_2$

عدد الاستجابات الصحيحة = ١١٢ − ٤ = ١٠٨ مفرده

عدد مشاهدات المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٤٢ + ٣٠ + ١٥ + ٣ + ٣ + صفر = ٩٣

عدد مشاهدات المجموعة الثانية من الظاهرة (لا تأثير) = ١٥

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الأولى (تأثير) = ١٠٨ × ٥٠ر = ٥٤

القيمة المتوقعة للمشاهدات فى المجموعة الثانية (لا تأثير) = ١٠٨ × ٥٠ر = ٥٤

نوع التأثير	المشاهدات م ر	القيمة المتوقعة للمشاهدات ت ر	م ر − ت ر	(م ر − ت ر)٢	(م ر − ت ر)٢ / ت ر
تأثير	٩٣	٥٤	٣٩	١٥٢١	٢٨ر٢
لاتأثير	١٥	٥٤	−٣٩	١٥٢١	٢٨ر٢
				كا^2 =	٤٦ر٤

كا^2 ١ ، ٠٥ر = ٣ر٨٤١

∵ كا^2 المحسوبة (٤ر٤٦) > كا^2 الجدولية (٣ر٨٤١)

∴ نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل

من هذا نجد اختلافا معنويا بين المفردات التى ترى وجود تأثير لاستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة والمفردات التى ترى عدم وجود تأثير لإستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة ، مما يدل على أن استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الأتعاب الثابتة يؤثر فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

ب − إختبارات ذات الحدين :

عدد المشاهدات فى المجموعة الأولى من الظاهرة (تأثير) = ٩٣

عدد المشاهدات فى اتجاه الزيادة (النجاح) = ٤٢ + ٣٠ + ١٥ = ٨٧

عدد المشاهدات فى اتجاه النقص (الفشل) = ٣ + ٣ + صفر = ٦

ل (احتمال النجاح) = ٥٠ر   ١ − ل (احتمال الفشل) = ٥٠ر

الوسط الحسابى = ن × ل = ٩٣ × ٥٠ر = ٤٦ر٥

الانحراف المعيارى = $\sqrt{ن\ ل\ (١-ل)}$ = $\sqrt{٩٣ \times ٥٠ر \times ٥٠ر}$ = ٤ر٨١

ح (س ≥ ٨٧) = ح (س ≥ ٨٧ر٥)

= ح (ى ≥ (٨٧ر٥ − ٤٦ر٥) ÷ ٤ر٨) + ح (ى ≥ − ∞)

= ح (ى ≥ ٨ر٥٤) + ر٥٠

= ر٥٠ + ر٥٠ = ١ تقريبا

∴ احتمال تحقق اتجاه الزيادة = ١٠٠٪ تقريباً

∴ إستخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة يؤثر بالزيادة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

حـ – مقياس ليكرت

درجة التأثير = [(٣ × ٤٢) + (٢ × ٣٠) + (١ × ١٥) + (صفر × ١٥) + (−١ × ٣) + (−٢ × ٣)] ÷ ١٠٨

= ١٩٢ ÷ ١٠٨ = ١ر٨

∴ استخدام عقود التكلفة بدلاً من عقود الأتعاب الثابتة يؤدى إلى زيادة متوسطة فى كمية العمل فى مجالات المراجعة ذات الخطر المرتفع .

ثانيا : المجموعة الثانية : مجموعة المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة:

جدول(٣-٥ً)*

عدد مفردات العينة الى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بنتائج أداء عملية المراجعة

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا استجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	الاجمالى
١ - أتعاب المراجعة	٢	٤٦	٤٠	١١	١٢	١	صفر	صفر	١١٢
٢ -أرباح مكتب المراجعة	٦	٣٣	٣٦	١٢	٢٤	١	صفر	صفر	١١٢
٣ - توزيعات الشركاء ومرتبات للعاملين .	٥	٢٢	٢٧	١٤	٤٠	٤	صفر	صفر	١١٢
٤ - درجة الخطر الكلى (المتعلق بالقوائم المالية ككل)	٣	٣٠	٢٠	١٥	٣٧	٣	٢	٢	١١٢
٥ -جودة عملية المراجعة .	١	٤٧	٢١	٧	٣٢	٣	١	صفر	١١٢
٦ - كفاءة عملية المراجعة	٢	٤٢	٢٣	٧	٣٣	٣	١	١	١١٢

يتم تكرار تطبيق نفس الأساليب الاحصائية المستخدمة فى المجموعة الأولى على البيانات المتاحة فى هذه المجموعة ، وسوف يتم حذف الاجراءات الاحصائية لعدم التكرار وسوف يتم عرض النتائج فى الفصل الثالث .

* يقابله جدول رقم(٣-٥) الذى يمثل النسب لهذه الأعداد فى الفصل الثالث .

ثالثا : المجموعة الثالثة : مجموعة المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع :

جدول (٣-٩)*

عدد مفردات العينة الى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بسلوك المراجع

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا استجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	الاجمالى
١ - إدراك المراجع لدوره .	٢	٥٠	٢٢	١١	٢٧	صفر	صفر	صفر	١١٢
٢ - مستوى دافعية المراجع .	٤	٣٩	٣١	١٢	٢٦	صفر	صفر	صفر	١١٢
٣ - القدرة على تدريب المراجع أثناء العمل	٤	٢٧	٢٠	١٧	٣١	٦	٥	٢	١١٢
٤ - الرضا الوظيفى للمراجع .	٣	٢٢	٣٨	١٤	٣٠	٤	١	صفر	١١٢
٥ - الخبرة المهنية للمراجع .	٣	٣٤	٣١	١٥	٢٧	٢	صفر	صفر	١١٢
٦ - كفاءة عمل المراجع	٣	٣٩	١٨	٢٢	٢٦	٣	١	صفر	١١٢
٧ - جودة عمل المراجع	٧	٤٢	١١	١٧	٢٧	٣	٤	١	١١٢

يتم تكرار تطبيق نفس الأساليب الاحصائية المستخدمة فى المجموعة الأولى على البيانات المتاحة فى هذه المجموعة ، وسوف يتم حذف الاجراءات الاحصائية لعدم التكرار وسوف يتم عرض النتائج فى الفصل الثالث .

* يقابله جدول رقم(٣-٦) الذى يمثل النسب لهذه الأعداد فى الفصل الثالث .

رابعاً : المجموعة الرابعة : مجموعة المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل :

جدول(٣-٧) *

عدد مفردات العينة الى تؤيد أو ترفض تأثير استخدام عقود استرداد التكلفة بدلا من عقود الاتعاب الثابتة على كل متغير من المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراجع والعميل

نوع الاستجابة / المتغيرات	لا استجابة	زيادة كبيرة	زيادة متوسطة	زيادة ضئيلة	لا تأثير	نقص ضئيل	نقص متوسط	نقص كبير	الاجمالى
١ - درجة رضاء العميل عن أتعاب المراجعة .	٣	٤٢	٣١	٨	١٤	٧	٦	١	١١٢
٢ - درجة رضاء المراجع عن أتعاب المراجعة وموافقتها للخدمات المقدمة .	٣	٤٨	٢٩	١٠	٢١	١	صفر	صفر	١١٢
٣ - درجة الاستقلال .	٢	٣٦	١٨	٧	٤٠	٦	١	٢	١١٢
٤ - توازن العلاقة بين المراجع والعميل .	٥	١٨	٢٥	٢٢	٣٥	٤	٣	صفر	١١٢
٥ - درجة اهتمام المراجع بالعميل .	٢	٣٥	٢٣	١٦	٣٤	٢	صفر	صفر	١١٢

يتم تكرار تطبيق نفس الأساليب الاحصائية المستخدمة فى المجموعة الأولى على البيانات المتاحة فى هذه المجموعة ، وسوف يتم حذف الاجراءات الاحصائية لعدم التكرار وسوف يتم عرض النتائج فى الفصل الثالث .

* يقابله جدول رقم(٣-٧) الذى يمثل النسب لهذه الأعداد فى الفصل الثالث .

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بإعداد هذه النسخة pdf
وفهرستها ورفعها :
د محمد أحمد محمد عاصم
نسألكم الدعاء